

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v nestátním
zdravotnickém sektoru

Implementation of International Financial Reporting Standards in Private
Healthcare Sector

Student: Ing. Monika Sikorová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Ing. Monika Sikorová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Zavedení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v nestátním zdravotnickém sektoru
Implementation of International Financial Reporting Standards in Private Healthcare Sector

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické aspekty Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
3. Hlavní rozdíly mezi českou legislativou a IAS/IFRS
4. Praktická aplikace IAS/IFRS ve vybraném zdravotnickém zařízení
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení o samostatném vypracování diplomové práce

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 9. července 2015


.....
Monika Sikorová

Obsah

1	Úvod	3
2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	5
2.1	Mezinárodní harmonizace účetnictví	5
2.2	Koncepční rámec	7
2.3	Oceňování	8
2.3.1	<i>Oceňování majetku (závazků) v momentě pořízení</i>	<i>9</i>
2.3.2	<i>Oceňování k rozvahovému dni</i>	<i>12</i>
2.3.3	<i>Kurzové rozdíly</i>	<i>17</i>
3	Hlavní rozdíly mezi českou legislativou a IFRS	19
3.1	IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů	19
3.2	IAS 2 - Zásoby	20
3.1.1	<i>Oceňování zásob</i>	<i>20</i>
3.1.2	<i>Rozdíly mezi úpravou zásob dle ČÚP a požadavky IFRS</i>	<i>21</i>
3.2	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	22
3.2.1	<i>Oceňování pozemků, budov a zařízení</i>	<i>23</i>
3.2.2	<i>Rozdíly mezi úpravou hmotného majetku dle ČÚP a IFRS</i>	<i>25</i>
3.3	IAS 17 – Leasingy	26
3.3.1	<i>Finanční a operativní leasing z pohledu nájemce</i>	<i>27</i>
3.3.2	<i>Rozdíly mezi úpravou leasingu dle ČÚP a požadavky IFRS</i>	<i>29</i>
3.4	IAS 38 - Nehmotná aktiva	30
3.4.1	<i>Oceňování nehmotných aktiv</i>	<i>31</i>
3.4.2	<i>Rozdíly mezi úpravou nehmotných aktiv dle ČÚP a IFRS</i>	<i>32</i>
3.5	IAS 19 – Zaměstnanecké požitky	32
3.5.1	<i>Krátkodobé zaměstnanecké požitky</i>	<i>33</i>
3.5.2	<i>Dlouhodobé zaměstnanecké požitky</i>	<i>34</i>
3.5.3	<i>Rozdíly mezi úpravou zaměstnaneckých požitků dle ČÚP a IFRS</i>	<i>34</i>
3.6	IAS 40 – Investice do nemovitostí	35
3.6.1	<i>Oceňování investic do nemovitostí</i>	<i>36</i>
3.6.2	<i>Rozdíly mezi úpravou investic do nemovitostí dle ČÚP a IFRS</i>	<i>37</i>
3.7	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	37
3.7.1	<i>Oceňování dlouhodobých aktiv, jejich skupin a závazků k prodeji</i>	<i>38</i>
3.7.2	<i>Rozdíly mezi úpravou aktiv držených k prodeji dle ČÚP a IFRS</i>	<i>38</i>
3.8	IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory	39
3.8.1	<i>Metody zaúčtování státní dotace</i>	<i>39</i>
3.8.2	<i>Dotace na pořízení aktiv</i>	<i>40</i>
3.8.3	<i>Rozdíly mezi úpravou dotací dle ČÚP a požadavky IFRS</i>	<i>40</i>
3.9	IAS 18 – Výnosy	41
3.9.1	<i>Výnosy z prodeje výrobků a zboží</i>	<i>42</i>
3.9.2	<i>Výnosy z poskytnutí služeb</i>	<i>42</i>
3.9.3	<i>Tržby z úroků, dividend a licenčních poplatků</i>	<i>43</i>
3.9.4	<i>Ocenění výnosů</i>	<i>43</i>
3.9.5	<i>Rozdíly mezi úpravou výnosů dle ČÚP a IFRS</i>	<i>43</i>
3.10	IFRIC 12 – Smlouvy o poskytování licencovaných služeb	44

4	Praktická aplikace IFRS ve vybraném zdravotnickém zařízení	45
4.1	Obecné informace o vybrané účetní jednotce	45
4.2	Sestavení počátečního výkazu o finanční pozici dle IFRS	47
4.3	Konverze účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014.....	53

5	Závěr	55
----------	--------------------	-----------

	Seznam použité literatury	56
--	--	-----------

	Seznam zkratek	57
--	-----------------------------	-----------

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam tabulek

Seznam obrázků

Seznam příloh

Přílohy

1 Úvod

Rozvoj mezinárodního kapitálového trhu vyvolává již po desetiletí potřebu standardizace účetních postupů na globální úrovni. Tlaky na harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví vedly k vytvoření současných třech významných linií mezinárodní účetní harmonizace, kterými jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice Evropské unie (jedná se zejména o 4. a 7. směrnici) a všeobecně uznávané standardy spojených států US GAAP.

První směrnice zabývající se regulací účetnictví v Evropské unii byla vydána již v roce 1978 (jednalo se o Čtvrtou směrnici Rady Evropského společenství o individuální účetní závěrce). Postupem času směrnice Evropského společenství přestaly vyhovovat zvyšujícím se nárokům harmonizace. Evropská komise proto vyhláší v roce 2000 novou harmonizační strategii, která vyžaduje používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví u společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů, na rozdíl od původního záměru, který dával společnostem pouze možnost je použít.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou v současné době klíčovým nástrojem regulace evropského účetnictví. Se vstupem České republiky k 1. 5. 2004 do EU vstoupil v platnost i § 19a zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví, který stanovuje obchodním společnostem emitujícím cenné papíry registrované na evropském regulovaném trhu povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie. Dále k tomuto datu vstoupil v platnost § 23a zákona č. 563/1991 Sb. O účetnictví, který stanovuje konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky také mezinárodní účetní standardy. V České republice se regulovaných trhem rozumí Burza cenných papírů a RMS systém.

Cílem této diplomové práce je zavedení mezinárodních standardů účetního výkaznictví v nestátním zdravotnickém sektoru.

Práce nejprve stručně shrnuje dosavadní vývoj související s vydáváním mezinárodních standardů. Následně je čtenář seznámen se stěžejní částí IFRS, kterou je koncepční rámec. Ten, mimo jiné, definuje i výchozí varianty oceňování, které jsou zde podrobněji popsány. Následující kapitola se věnuje vybraným standardům mezinárodního účetnictví. Jednotlivé vybrané standardy jsou zde popsány zároveň s uvedením hlavních rozdílů mezi českými

účetními předpisy a IFRS. Výběr standardů byl zvolen s ohledem na navazující praktickou část.

Praktická část je zaměřena na aplikaci teoretických poznatků, popsanych v předchozí kapitole, do praxe. Mateřská společnost připravuje první konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a proto požaduje po svých dceřiných společnostech sestavit k 1. 1. 2014 podklad pro počáteční výkaz o finanční pozici dle IFRS a následně převést své individuální účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014 podle českých předpisů na závěrky dle IFRS. Převod bude demonstrován na vybrané účetní jednotce, která patří do tohoto konsolidačního celku. Konverze bude prováděna jak pomocí programu Microsoft Excel, tak automatizovaně pomocí účetního systému, který bylo nutno přizpůsobit pro potřeby vedení účetnictví dle IFRS. Samotná práce by měla sloužit jednotlivým dceřiným společnostem konsolidovaného celku jako příručka pro první přechod a následné účtování dle IFRS.

Závěr bude věnován shrnutí poznatků a závěrů vyplývajících z práce s ohledem na stanovený cíl.

2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Rozvoj národních a nadnárodních ekonomik vyvolává potřebu neustálého vývoje účetnictví, a to ať již v evropském či světovém měřítku. Pro potřebu investování, finanční řízení společnosti či poskytování dotací a grantů mají velký význam účetní výkazy, které by měly odrážet reálnou situaci podniku. Informace z účetních závěrek jednotlivých společností je možné srovnávat, při uplatnění jednotných metod a principů účetnictví, v rámci jedné země. Jelikož každá země má svá specifika vyplývající z jejího ekonomického a právního prostředí, nelze tyto účetní závěrky v mezinárodním měřítku srovnávat.

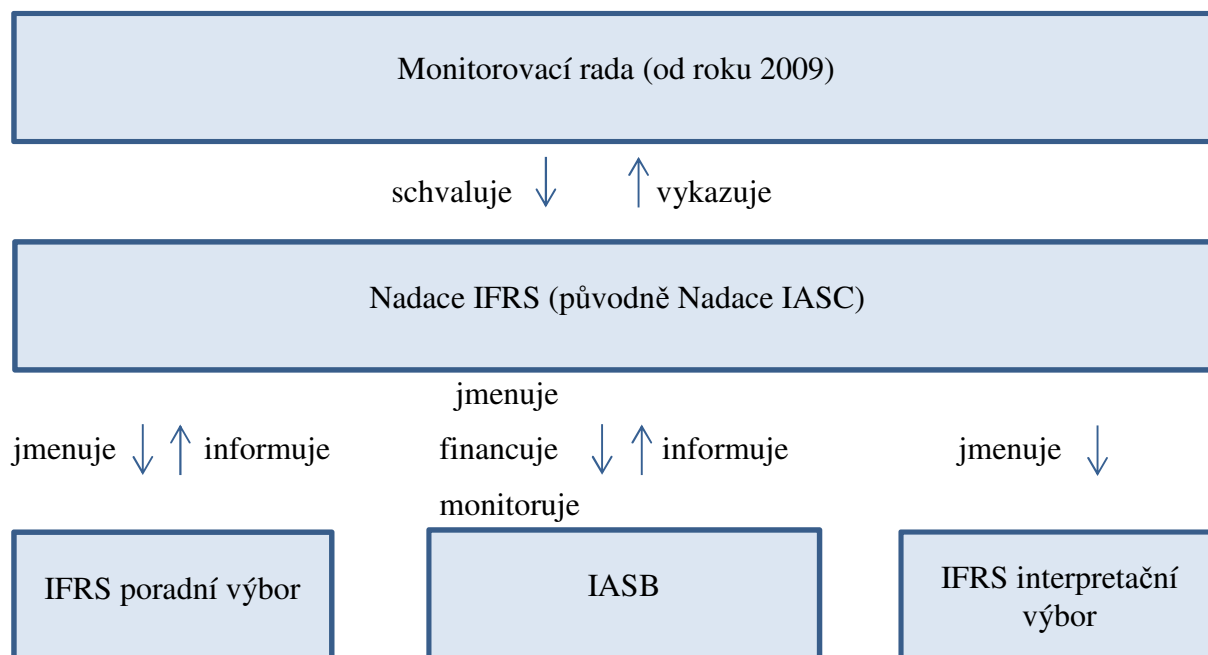
Tyto a jiné důvody vyvolaly tlaky na harmonizaci účetnictví, výsledkem čehož jsou v současné době tři významné linie, a to mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, bilanční směrnice EU a všeobecně uznávané americké účetní standardy US GAAP.

2.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Vznik mezinárodních standardů účetního výkaznictví je datován do sedmdesátých let dvacátého století. V tomto období je založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), který v té době sdružuje všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních. IASB do roku 2000 vydává standardy, které jsou označovány zkratkou IAS (International Accounting Standards). Hlavním cílem těchto standardů je snaha dosáhnout co největší míry srovnatelnosti a transparentnosti údajů obsažených v účetních závěrkách v celosvětovém rozsahu.

Na konci roku 1999 se z důvodu zefektivnění činností a zvýšení nezávislosti na společnostech mění IASB na nadaci, která je řízena správcem. Její nový název je Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB Foundation). Správci této nadace jmenují, mimo jiné, členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Činnost Rady začíná rokem 2001 a její náplní je tvorba celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. Tyto již nejsou označovány zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy), ale nově zkratkou IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Standardy IAS, vydané před zahájením činnosti Rady, zůstávají po menších či větších úpravách v platnosti. V roce 2010 dochází k přejmenování nadace IASB Foundation na IFRS Foundation. Strukturu Nadace IFRS zobrazuje Obr. 2.1.

Obr. 2.1 Struktura Nadace IFRS



Zdroj: Jílek a Svobodová (2012, s. 18)

Mimo standardů byly vydávány také interpretace, které jsou označovány zkratkou SIC. Tyto interpretace byly vydávány Stálým interpretačním výborem (SIC), který byl vytvořen Radou v roce 1997. Jeho úkolem bylo sjednocení řešení sporných otázek, ke kterým se v praxi přistupovalo nejednotně. V roce 2002 byl výbor SIC nahrazen Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC). Stejně jako u výboru SIC, jsou interpretace vydávané výborem IFRIC zaměřeny na vytváření pravidel umožňujících jednotnou aplikaci IFRS. Interpretace vydávané tímto výborem jsou označovány zkratkou IFRIC. A i když název výboru IFRIC byl pozměněn na současný název Výbor pro interpretace Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee), je zkratka IFRIC užívána pro označení interpretací dodnes.

Jak uvádí Paseková (2012), malé a střední podniky zaujímají v ekonomice EU zásadní postavení. Tyto představují více než 95 % všech podniků. Malé a střední podniky účtují a vykazují podle účetní legislativy dané země, tj. podle národních předpisů. Od roku 2005, kdy Evropská unie rozhodla o užívání mezinárodních standardů účetního výkaznictví u společností emitujících cenné papíry registrované na regulovaných kapitálových trzích, účtují podle IFRS povinně podniky kotované na evropských kapitálových trzích. Pro podniky nekotované na evropských kapitálových trzích vydala v roce 2009 IASB pravidla IFRS pro

malé a střední podniky. Cílem těchto standardů je, aby se staly mezinárodně uznávanými účetními pravidly, podle nichž budou sestavovat účetní závěrky společnosti, jejichž cenné papíry nejsou obchodovány na veřejném trhu. Řada zemí EU již tyto standardy přijaly do svých národních legislativ.

2.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec patří mezi důležitou úvodní část IFRS. Jak uvádí Dvořáková (2014), v konceptním rámci jsou definovány účetní zásady a předpoklady sestavení účetní závěrky a základní prvky účetní závěrky. Dále jsou zde uvedena kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí základny jejich ocenění. Koncepční rámec stanoví:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby;
- cíl účetní závěrky;
- základní principy a předpoklady sestavení účetní závěrky;
- kvalitativní vlastnosti účetních výkazů;
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky;
- oceňovací základny;
- pojetí kapitálu a jeho uchování.

Cílem účetní závěrky je poskytování informací širokému okruhu uživatelů o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. Mezi uživatele účetní závěrky patří z interních zdrojů manažeři a vlastníci. Z externích zdrojů to jsou pak věřitelé, investoři, dodavatelé, zaměstnanci, vláda a státní orgány, veřejnost a konkurence.

Předpokladem sestavení hodnověrné účetní závěrky je *akruální princip* a *předpoklad trvání účetní jednotky*, tzv. going concern.

Akruální princip patří mezi jednu ze základních účetních zásad, která nám říká, že účtování nákladů a výnosů patří do období, se kterým věcně a časově souvisí bez ohledu na to, zda došlo k reálnému pohybu peněz. Akruální princip je celosvětově uznávaným východiskem podvojného účetnictví.

Going concern vychází z předpokladu, že účetní jednotka bude i nadále pokračovat ve své činnosti, nemá v úmyslu přistoupit ke své likvidaci či podstatně omezit rozsah své podnikatelské činnosti.

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012), mezi základní prvky účetní závěrky patří:

- ✓ aktiva – jako zdroj kontrolovaný jednotkou jako výsledek minulých událostí; očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomické užitky; lze jej spolehlivě ocenit;
- ✓ závazky – závazek vznikl na základě minulých událostí, jeho vypořádáním se očekává odtok zdrojů;
- ✓ vlastní kapitál – zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků, je citlivý na ocenění;
- ✓ výnosy – zvyšují ekonomický prospěch podniku, a to zvyšováním aktiv či snižováním závazků → výsledkem je zvýšení vlastního kapitálu;
- ✓ náklady – snižují ekonomický prospěch podniku, a to snižováním aktiv či zvyšováním závazků → výsledkem je snížení vlastního kapitálu.

Výnosy se skládají ze dvou částí, a to *revenue* a *gains*. Pojmem *revenue* se označují výnosy z běžných činností, jako jsou např. tržby z prodeje výrobků, zboží či služeb, výnosy z úroků, dividend, nájemného apod. Pojmem *gains* se označují přínosy či lépe řečeno zisky (výnosy snížené o související náklady). Příkladem mohou být zisky z prodeje aktiv včetně investic, kladné kurzové rozdíly, nerealizované zisky z přecenění cenných papírů aj.

Podobně jako u výnosů i náklady se dělí na *náklady z běžných činností*, mezi něž patří mzdy, odpisy, náklady na prodej apod. a dále na *losses*, které jsou opakem *gains* a označují ztráty. Příkladem mohou být ztráty z prodeje aktiv včetně investic, kurzové ztráty, nerealizované ztráty aj.

2.3 Oceňování

Oceňování je důležitou součástí účetnictví, má zásadní dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů. Oceňovací základna bude jiná při splnění předpokladu trvání podniku a jiná, pokud bude podnik svou činnost v dohledné době končit. Dle Koncepčního rámce jsou pro sestavení účetní závěrky používány tyto oceňovací základny:

- historické náklady;
- běžná cena;
- vypořádací hodnota;
- současná hodnota.

Koncepční rámec nezahrnuje model přecenění fair value. Oceňování provádíme v několika klíčových momentech, ke kterým patří:

- 1) oceňování při nabytí;
- 2) oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků;
- 3) oceňování v případě pozbytí aktiv, resp. úhradě závazků.

2.3.1 Oceňování majetku (závazků) v momentě pořízení

Oceňování aktiv je spojeno se způsobem jejich nabytí. Aktiva mohou být nabyta nákupem, vlastní výrobou, bezúplatně nebo směnou. Již při pořízení aktiv se můžou tato aktiva oceňovat na bázi individuálních pořizovacích výdajů nebo v reálné hodnotě.

Při pořízení aktiva či závazků je možno použít taktéž ocenění na bázi fair value. Pojem *fair value* označuje cenu, za kterou by bylo možno aktivum pořídit ke dni ocenění v nezávislé transakci na aktivním trhu. Podrobněji se jím zabývá standard *IFRS 13 – Oceňování ve fair value*. V rámci IFRS je toto ocenění při prvotním rozpoznání požadováno pouze u finančních nástrojů a biologických aktiv. Častěji je pak využíváno při oceňování k rozvahovému dni. Fair value se používá i v českých účetních předpisech. Je zde označována jako reálná hodnota, což je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

2.3.1.1 Pořizovací náklady nebo jejich odhad

Tento způsob patří, v *případě nákupu*, mezi nejčastěji používaný. Vychází z pořizovacích nákladů, které se musí vynaložit, aby bylo aktivum použitelné. Výhodou tohoto způsobu je průkaznost vynaložených částek.

Při *pořízení aktiva směnou* je nutné zvážit, zda směnná transakce má komerční či nekomerční povahu. V případě komerční transakce jsou peněžní toky očekávané od získaného aktiva odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum. Účetní jednotce vzniká zisk nebo ztráta. Získaná položka je oceněna ve fair value; nelze-li ji spolehlivě určit, použije se k ocenění fair value poskytnutého aktiva, pokud ani tuto hodnotu nelze stanovit, použije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva. V případě nekomerční transakce se ocenění ve fair value nepoužije.

Aktiva vyrobená či vyráběná jsou obvykle oceňována vlastními náklady výroby. Dle standardů se do hodnoty aktiv zahrnují jen účelně vynaložené náklady. Neproduktivně vynaložené náklady, jako jsou např. ztráty v důsledku nevytížených výrobních kapacit nebo zbytečné množství odpadu, se do ocenění nezahrnují. Náklady na průzkum trhu, na kontakty se zákazníky či reklamu se do hodnoty vyráběných aktiv nesmějí zahrnout.

Aktiva bezúplatně nabytá se oceňují odhadem jejich tržní ceny ke dni pořízení. Kvůli vysoké míry neurčitosti se jedná o nejméně průkazný způsob.

Výpůjční náklady

Se způsobem oceňování pořizovací cenou souvisí aktivace výpůjčních nákladů. Výpůjční náklady se aktivují jako část pořizovacích nákladů způsobilého aktiva. *Způsobilé aktivum* je pak takové aktivum, které vyžaduje dostatečně dlouhé časové období k tomu, aby bylo připraveno pro zamýšlené využití nebo prodej. Jak uvádí Krupová (2009), jako příklad mohou být uvedeny zásoby, které mají dlouhý výrobní cyklus, zařízení na výrobu energie, nehmotná aktiva nebo investice do nemovitosti. Způsobilým aktivem nemohou být naopak zásoby s krátkým výrobním cyklem, finanční nástroje, aj.

Problematika výpůjčních nákladů je samostatně řešena standardem *IAS 23 - Výpůjční náklady*, kde jsou tyto definovány jako úroky a ostatní náklady, které podnik vynaložil v souvislosti s vypůjčením finančních prostředků.

Podmínky pro aktivaci výpůjčních nákladů:

- ✓ do ocenění majetku se aktivují jen ty výpůjční náklady, které účelově souvisí se zdroji financování získanými na pořízení daného aktiva;
- ✓ jedná se pouze o ty náklady, které by nevznikly, pokud by daný majetek nebyl pořizován.

Pokud nejsou výše uvedené podmínky splněny, výpůjční náklady se neaktivují. Neaktivované výpůjční náklady jsou zahrnuty do nákladů účetního období, s nímž časově souvisí.

Aktivace výpůjčních nákladů jako součást pořizovací ceny způsobilého aktiva se začíná dnem, kdy jsou splněny všechny následující podmínky:

- a) jsou vynakládány výdaje za aktivum;
- b) jsou vynakládány výpůjční náklady;
- c) uskutečňují se činnosti nutné k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené využití nebo prodej.

V případě delšího přerušení prací na pořízení aktiva se přeruší rovněž aktivace výpůjčních nákladů. To se netýká časové prodlevy způsobené např. zráním produktu, jelikož tato prodleva je nutnou součástí přípravy aktiva. K ukončení aktivace dochází v okamžiku, kdy jsou skončeny veškeré nezbytné a podstatné činnosti pro přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej. V případě ukončování aktiva po částech, které jsou samostatně způsobilé, se provádí i aktivace po částech.

Jak uvádí Ficbauer a Ficbauer (2012), jako výpůjční náklady jsou klasifikovány zejména:

- ✓ úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých a dlouhodobým půjček;
- ✓ finanční náklady související s leasingem;
- ✓ kurzové rozdíly z půjček v cizí měně.

Amortizované náklady

Metoda ocenění současnou hodnotou se používá pro ocenění pohledávek, závazků a části ostatních finančních nástrojů. Diskontování umožní promítnutí faktoru času do hodnoty závazků a pohledávek. Je často využívanou metodou používanou například k testování snížení hodnoty aktiv. Taktéž se používá jako nástroj k určení fair value, a to v případech, kdy není dostupná tržní cena.

Závazky a pohledávky držené do splatnosti jsou od svého vzniku kontinuálně oceňovány v odúročené hodnotě. Dvořáková (2014) uvádí, že ocenění odúročenou hodnotou budoucích peněžních toků pomocí zjištěného vnitřního výnosového procenta je označováno jako *metoda amortizovaných nákladů* nebo jako *metoda zůstatkové ceny*. Tato metoda se používá k ocenění zejména dlouhodobých pohledávek, závazků a ostatních finančních nástrojů držených do splatnosti. U závazků a pohledávek krátkodobého charakteru je působení faktoru času nevýznamné, proto se tyto nediskontují.

Vzorec pro výpočet budoucí hodnoty (x_n):

$$x_n = x_0 \cdot (1 + i)^n$$

kde: x_0 = současná hodnota

i = úroková sazba

2.3.1.2 Ocenění ve fair value

Ocenění pořizovaných aktiv ve fair value při prvotním rozpoznání se používá v případě finanční nástrojů IAS 39 – Finanční nástroje, rozpoznání (IFRS 9 – Finanční nástroje) a biologických aktiv zemědělské produkce IAS 41 – Zemědělství, kde se odečítají náklady prodeje a náklady nutné k uvedení na trh.

2.3.2 Oceňování k rozvahovému dni

Důležitým momentem, ve kterém je kvalita ocenění aktiv a závazků klíčovou záležitostí, je okamžik sestavení účetní závěrky. Ta by měla podávat věrný obraz o finanční a majetkové struktuře podniku.

Jak uvádí Dvořáková (2014), vzhledem k úpravě konkrétních oblastí v jednotlivých standardech, stojí v současné době proti sobě dvě koncepce ocenění aktiv a závazků, a to:

- ✓ oceňování položek účetní závěrky historickými cenami;
- ✓ oceňování položek účetní závěrky reálnou hodnotou.

2.3.1.3 Historické ceny

Oceňování na základě historických nákladů zahrnuje koncept spojený s veškerými náklady spojenými s pořízením aktiva. Tento model neumožňuje historickou cenu zvyšovat, ale pouze snižovat. Snižovat tuto cenu můžeme pouze ve dvou případech:

- v důsledku odpisů dlouhodobých aktiv, kdy aktivum přináší užitek a opotřebovává se; nebo
- pokud dojde ke snížení hodnoty aktiva.

Snížení historické ceny se v účetnictví projeví snížením výsledku hospodaření. Jakmile pominou okolnosti, které vyvolaly snížení hodnoty, účetní ocenění aktiva se opět zvyšuje, a to maximálně do původní výše pořizovacích nákladů.

Výhodou tohoto způsobu oceňování je jeho průkaznost a malá pracnost. Nevýhodou je vazba na minulost, zvláště u aktiv, jejichž hodnota je nezávislá na prvotním nákladu, dále slabá vypovídací schopnost a nemožnost zachycení zvýšení hodnoty aktiv.

Snížení hodnoty aktiv

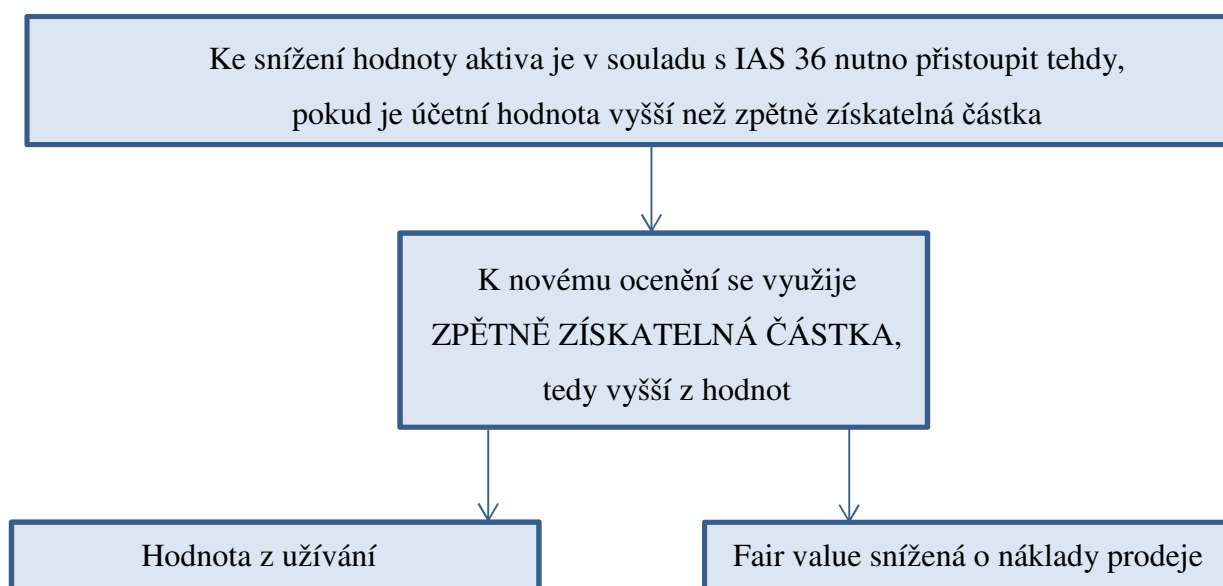
Problematicke snížení hodnoty aktiv se věnuje standard *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*.

Předmětem standardu jsou zejména:

- ✓ dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, včetně goodwillu, určená k používání účetní jednotkou, oceněná historickou cenou nebo přeceňována na fair value;
- ✓ investice do nemovitostí, pokud pro jejich ocenění není zvolen model reálné hodnoty;
- ✓ biologická aktiva, pokud jsou oceňována historickou cenou a ne reálnou hodnotou;
- ✓ podíly v účetních jednotkách s podstatným a rozhodujícím vlivem a společné podniky.

Hodnotu aktiva je nutno snížit, pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než zpětně ziskatelná částka. Důležitým pojmem je tedy *zpětně ziskatelná částka*. Ta je standardem definována jako vyšší ze dvou hodnot, a to z reálné hodnoty aktiva snížené o náklady prodeje a z hodnoty užívání. V případě, že jedna z těchto hodnot převyšuje účetní hodnotu, není potřeba stanovit hodnotu druhou, aktivum není znehodnoceno. Aby byla zjištěna zpětně ziskatelná částka, je potřeba definovat předmět ocenění, určit fair value a následně určit hodnotu z užívání. Postup k rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty zobrazuje Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Postup k rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty



Zdroj: Dvořáková (2014, s. 42)

Předmětem ocenění jsou jednotlivá aktiva, která jsou testována na snížení hodnoty. V případě, že aktivum nevytváří peněžní toky nezávisle na dalších aktivech, ale v rámci skupiny aktiv, jedná se o *peněžotvornou jednotku*. Ta je definována jako nejmenší skupina aktiv, která vytváří peněžní příjmy nezávisle na peněžních tocích dalších aktiv. Důležitou pro identifikaci peněžotvorné jednotky je informace, zda existuje aktivní trh pro její výstupy, a to i v případě, že některé či všechny tyto peněžní toky jsou vnitřní. Účetní hodnotou peněžotvorné jednotky je součet všech účetních hodnot aktiv, která jsou její součástí.

Nejprůkaznějším způsobem zjištění reálné hodnoty je cena sjednaná ve smlouvě o prodeji za obvyklých tržních podmínek. Tato cena je snížena o náklady prodeje, což jsou náklady přímo přiřaditelné pozbytí aktiva. Pokud takováto smlouva chybí, ale pro aktivum existuje aktivní trh, použije se k ocenění tržní cena, opět snižená o náklady prodeje. Pokud ani tyto informace nejsou dostupné, měl by se použít odhad částky založený na nedávných transakcích s podobnými aktivy, a to za obvyklých tržních podmínek po odečtení nákladů prodeje.

Hodnota z užívání je současná hodnota budoucích peněžních toků, které se očekávají, že budou z aktiva plynout. Peněžní toky musí být odhadovány pro aktivum za jeho běžných podmínek. Odhady nemohou zahrnovat důsledky událostí očekávaných v budoucnu.

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012), účetní jednotka musí bez ohledu na to, zda existuje náznak znehodnocení aktiva:

- ✓ každoročně testovat nehmotná aktiva s nedefinovanou dobou použitelnosti nebo nehmotná aktiva, která nejsou ještě používána, na snížení hodnoty, a to srovnáním jejich účetní hodnoty a jejich zpětně ziskatelné částky,
- ✓ každoročně testovat goodwill pořízený podnikovou kombinací na znehodnocení.

Ostatní aktiva jsou testována, existuje-li náznak snížení jejich hodnoty. V tomto případě musíme přehodnotit a upravit zbývající dobu použitelnosti, odpisovou metodu popř. zbytkovou hodnotu aktiva.

Ztráta ze znehodnocení vzniká, pokud je při porovnání účetní hodnota aktiva vyšší než jeho zpětně ziskatelná částka. Tato ztráta ze znehodnocení je zachycena jako náklad snižující hospodářský výsledek období, ve kterém ke snížení hodnoty došlo. Výjimku tvoří aktiva, která jsou v účetnictví vedena již v přeceněné hodnotě podle jiného standardu (např. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva). V těchto případech se ztráta ze znehodnocení zaúčtuje jako snížení přecenění podle takovýchto standardů.

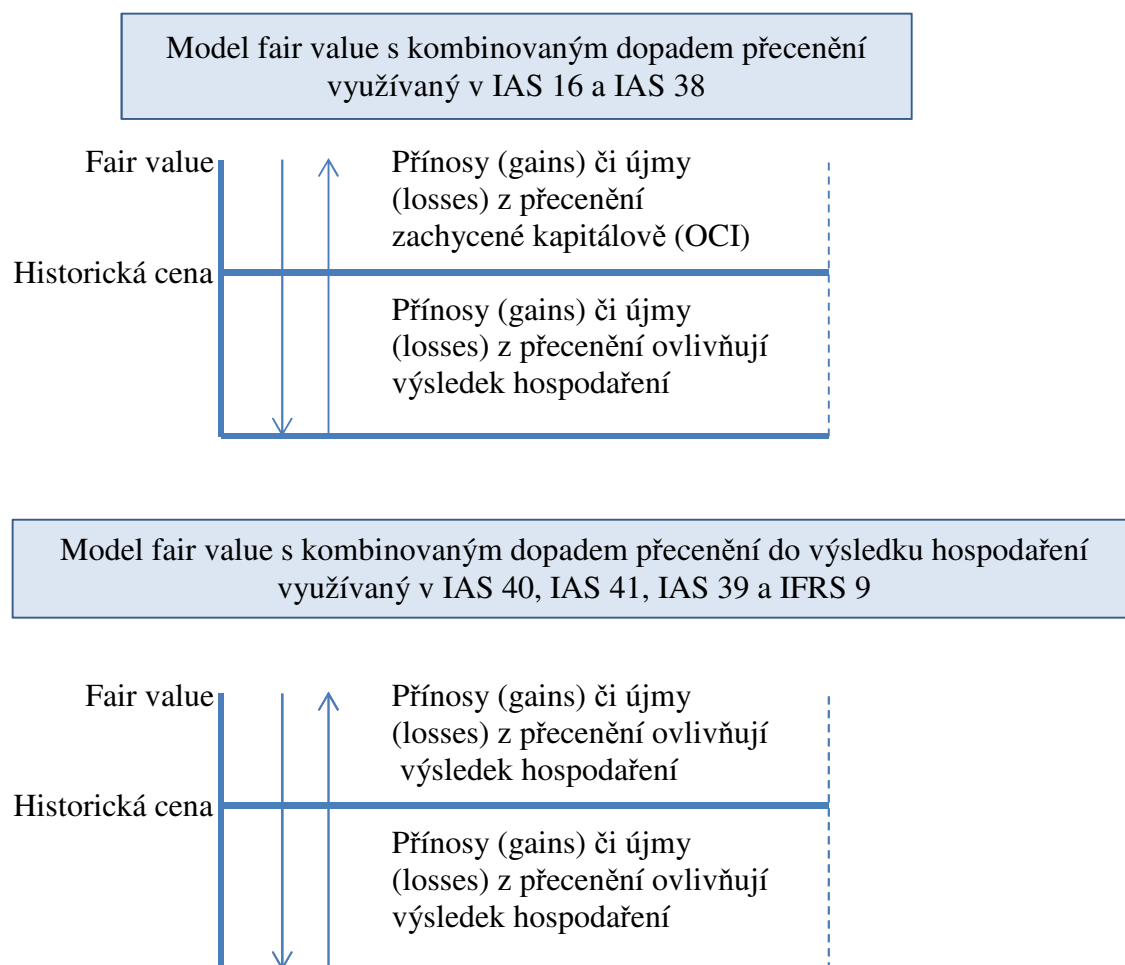
2.3.1.4 Ocenění ve fair value

Oceněním ve fair value se zabývá standard *IFRS 13 – Ocenění ve fair value* (ocenění v reálné hodnotě). Tento standard nabyl platnosti v roce 2013 a nahrazuje některé části IAS 39 a IFRS 9. Jeho cílem je sjednotit přístupy k ocenění ve fair value napříč jednotlivými standardy, vyžadujícími toto ocenění.

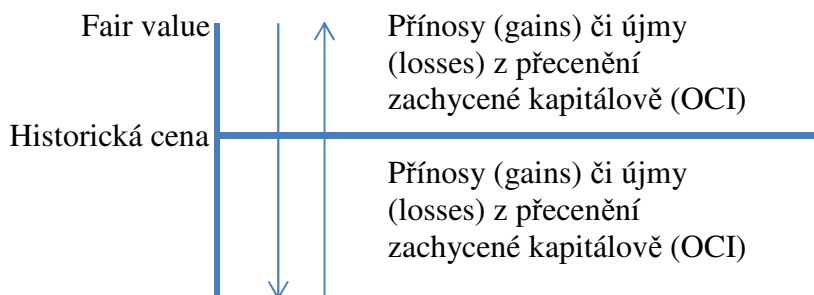
Standard IFRS 13 přináší novou, upřesněnou definici fair value – je to cena, která by mohla být ke dni ocenění obdržena při prodeji aktiva či zaplacená při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu.

Položky oceněné v reálné hodnotě vyjadřují aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Model fair value hodnotu aktiv a závazků snižuje nebo také zvyšuje. Rozdíly z přecenění je možné vypořádat třemi způsoby, viz Obr. 2.3.

Obr. 2.3 Vypořádání výsledků z přecenění na fair value



Model fair value s kapitálovým přeceněním
využívaný v IAS 39 pro realizovatelné cenné papíry



Zdroj: Dvořáková (2014, s. 56 - 57)

Jak uvádí Dvořáková (2014), model fair value nezahrnuje transakční náklady, protože nevyjadřují specifika aktiva či dluhu, ale spíše konkrétní specifika uskutečněné transakce. Standard vylučuje z transakčních nákladů dopravné, o které se tržní cena navýší, pokud je umístění charakteristickou vlastností aktiva.

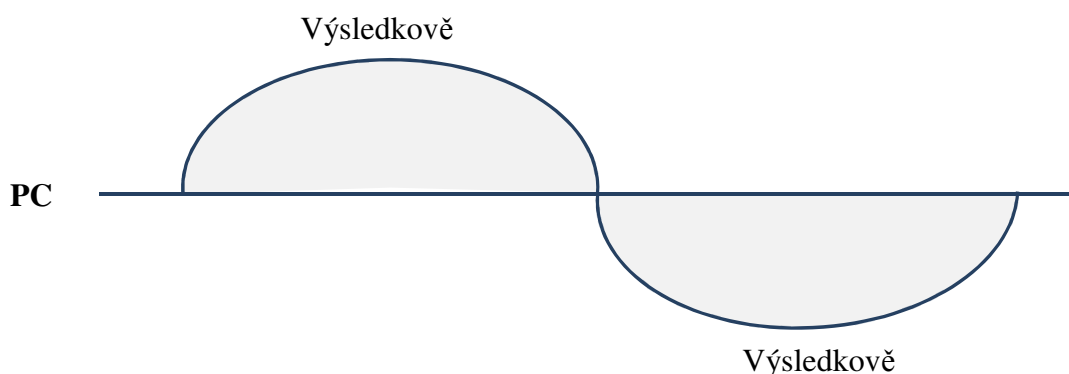
Dle Ficbauera a Ficbauera (2012) vychází účetní jednotka při zjišťování reálné hodnoty z následujícího hierarchického uspořádání hodnotících technik:

- ✓ kótované ceny dosažené na aktivních trzích pro identická aktiva nebo závazky. Tento způsob je považován za nejvíce spolehlivý a je možný pro většinu finančních aktiv a závazků;
- ✓ kótované ceny zjištěné pro obdobná aktiva nebo závazky na aktivních trzích nebo identická aktiva a závazky na neaktivních trzích a dále zjistitelné úrokové sazby, cenové intervaly, podmíněné volatility, úvěrová rozpětí;
- ✓ ceny zjištěné jinými způsoby, např. využitím cenových modelů při respektování všech relevantních skutečností známých k datu určení fair value.

Jelikož standard reálné hodnoty je obsažen v řadě standardů IFRS, měla by se účetní jednotka při sestavování účetní závěrky podle pravidel IFRS vždy zabývala tím, zda není pro určitou skupinu aktiv a závazků standard ocenění ve fair value jedním z kritérií, které je potřeba vyhodnotit. V případě koupě podniků je aplikace reálné hodnoty zcela nezbytná, a to i v případě pořízení kontrolního akciového podílu. U této transakce je vyžadováno úplné přecenění aktiv a závazků nově nabytého podniku standardem fair value včetně identifikace nových aktiv a závazků.

Fair value model odráží aktuální úroveň cenové hladiny na trhu. Tento model, na rozdíl od historické ceny, umožňuje hodnotu aktiv nejen snižovat, ale ji i zvyšovat, viz Obr. 2.3. Mezi standardy využívající tento model patří IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, IAS 40 – Investice do nemovitosti, IAS 41 – Zemědělství, IAS 11 – Smlouvy o zhotovení (ocenění výnosu ze smlouvy o zhotovení v reálné hodnotě je možné, lze-li výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout) a IFRS 9 – Finanční nástroje.

Obr. 2.4 Model fair value



Zdroj: vlastní zpracování na základě prezentace KPMG

Mezi výhody tohoto modelu patří již výše uvedený fakt, že umožňuje hodnotu aktiv nejen snižovat, ale i zvyšovat. Tímto způsobem je tedy možno odděleně vykazovat zisk plynoucí ze zhodnocení aktiv. Nevýhodou tohoto modelu jsou subjektivní vlivy a obtížnost zjistit vstupní parametry.

2.3.3 Kurzové rozdíly

Kurzové rozdíly řeší standard *IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. Cílem tohoto standardu je účetní zachycení a vykazání kurzových rozdílů takovým způsobem, aby co nejméně zkreslovaly obsah účetní závěrky.

Důležitým bodem při sestavení účetní závěrky je volba funkční měny. **Funkční měna** je měna základního ekonomického prostředí, ve kterém jednotka vyvíjí svoji činnost, čímž je myšleno, že zde vytváří a vydává peněžní prostředky. Znamená to tedy, že funkční měnou jednotky mající sídlo v České republice nemusí být vždy jen česká koruna, ale může být i měna jiná.

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012), při stanovení své funkční měny zvažuje účetní jednotka zejména:

- která měna hlavní měrou ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb (často je to měna, ve které jsou stanoveny a hrazeny prodejní ceny zboží a služeb);
- jaká měna je užívána v zemi, jejíž konkurenční síly a právní předpisy převážně určují prodejní ceny zboží a služeb;
- která měna hlavní měrou ovlivňuje osobní náklady, náklady na materiál a ostatní náklady vynaložené na prodej zboží nebo služeb (často je to měna, ve které jsou tyto náklady určeny a hrazeny).

Účetní jednotka účtuje cizoměnové transakce ve své funkční měně. V případě, že účetní jednotka vede své účetnictví v jiné než funkční měně, musí k datu účetní závěrky převést všechny částky do této funkční měny.

Ke kurzovým rozdílům se přistupuje odlišně při účtování v průběhu roku a na konci roku. V průběhu účetního období se převádí transakce evidované v cizí měně na funkční měnu pomocí spotového směnného kurzu, což je kurz k datu uskutečnění účetní transakce. V případě, že jsou směnné kurzy relativně stabilní, je možno pro ulehčení používat průměrné kurzy týdenní nebo měsíční, a to pro všechny cizoměnové transakce uskutečněné v daném období.

Dle Dvořákové (2014) je účetní jednotka povinna k rozvahovému dni provést přepočet následovně:

- ✓ *peněžní položky* přepočíst s použitím závěrkového kurzu (závěrkový kurz je okamžitý měnový kurz k rozvahovému dni);
- ✓ *nepeněžní prostředky*, které jsou oceněny *v historických cenách* vyjádřených v cizí měně, převést za použití směnného kurzu k datu transakce;
- ✓ *nepeněžní položky*, které jsou oceněny *v reálné hodnotě* vyjádřené v cizí měně převést za použití směnného kurzu, který platil ke dni, kdy byla tato reálná hodnota určena.

Kurzové rozdíly vzniklé při vypořádání peněžních položek se zaúčtují jako kurzové zisky nebo ztráty v období, kdy vznikly. U nepeněžních položek se účtování kurzových rozdílů řídí způsobem zachycení ostatních zisků a ztrát souvisejících s těmito položkami. Pokud je zisk nebo ztráta na nepeněžní položce zachycena do vlastního kapitálu, pak všechny složky související se směnnými kurzy u těchto zisků a ztrát se zaúčtují také do vlastního kapitálu. V případě výsledkového zaúčtování zisku nebo ztráty to platí opačně.

3 Hlavní rozdíly mezi českou legislativou a IFRS

V této kapitole budou popsány vybrané standardy zároveň s výčtem hlavních rozdílů mezi českými účetními předpisy (ČÚP) a IFRS. Výběr těchto standardů byl proveden na základě předmětu činnosti účetní jednotky popisované v praktické části této diplomové práce.

3.1 IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů

Standard *IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví* vstoupil v platnost pro účetní závěrky podle IAS/IFRS začínající 1. 1. 2014 nebo později. Jeho cílem je zajistit, aby první účetní závěrka sestavená podle IFRS obsahovala vysoce kvalitní informace, které:

- ✓ jsou pro uživatele transparentní a srovnatelné v rámci všech prezentovaných období,
- ✓ poskytují vhodné východisko pro účetnictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví,
- ✓ lze získat s náklady, které nepřevyšují prospěch.

Účetní jednotka k datu přechodu na IFRS sestaví a prezentuje počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS. Použije zde stejná účetní pravidla pro všechna období, která jsou zveřejněna v první účetní závěrce podle IFRS. Účetní pravidla korespondují se standardy účinnými ke konci prvního období vykázaného podle IFRS.

V zahajovací rozvaze zařadí účetní jednotka některá nová aktiva a závazky, jejichž uznání je definováno podle IAS/IFRS (např. aktiva a závazky z finančního leasingu u nájemce). Dále vyřadí aktiva a závazky, které IAS/IFRS nepovolují (např. zřizovací výdaje, reklamu, výzkum). Aktiva a závazky, které byly vykázaný jako jiný typ aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu podle pravidel, které účetní jednotka dosud nepoužívala, budou reklasifikovány (jedná se např. o dotace, dary). Jak uvádí Ficbauer a Ficbauer (2012), při otevření rozvahy v souladu s IFRS aplikuje a využije účetní jednotka způsoby ocenění všech přetříděných aktiv a závazků v souladu se standardy. Veškeré dopady změn v účetních pravidlech vyplývajících z přechodu na IFRS vykáže účetní jednotka v položce nerozděleného zisku, popř. jiné položce vlastního kapitálu.

3.2 IAS 2 - Zásoby

Zásoby jsou aktiva, které účetní jednotka drží za účelem opětovného prodeje. Zásoby zahrnují zboží koupené a určené k dalšímu prodeji, včetně například pozemků a jiného majetku určeného k dalšímu prodeji. Zásoby zahrnují také jednotkou vyrobené hotové výrobky, nedokončenou výrobu, suroviny a materiál určený ke spotřebě ve výrobním procesu. V případě poskytování služeb jsou součástí zásob i náklady vynaložené na služby, u kterých ještě nebyl vykázán související výnos.

Náhradní díly nechápou standardy jako součást zásob, výslovně to ale nezdůrazňují. Významné položky náhradních dílů se odepisují dle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, a to na základě jejich předpokládané životnosti. Jelikož rezervy na rekultivace a sanace jsou součástí pořizovací ceny majetku, odepisují se dle tohoto standardu rovněž.

3.1.1 Oceňování zásob

Dle Dvořákové (2014) se zásoby při pořízení oceňují ve výši pořizovacích nákladů. Tyto zahrnují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu. Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo související s pořizovanými zásobami. Slevy, jak obchodní, tak množstevní, hodnotu zásob snižují. Náklady na přeměnu v sobě zahrnují náklady vynaložené na transformaci materiálu na nedokončenou výrobu a následně na dokončené výrobky.

Jak uvádí Mládek (2009), mezi položky, které se nezahrnují do výroby, patří:

- ✓ správní a obecné náklady → platy a jiné odměny pracovníků správy, výzkum, vývoj, marketing, reklama a ostatní náklady, které nesouvisí s výrobou;
- ✓ odbyt obecně → např. platy a provize obchodních zástupců;
- ✓ přeprava a skladování nesouvisející s výrobou → přeprava a skladování už hotových výrobků a polotovaru určených k prodeji;
- ✓ nadbytečné zmetky;
- ✓ odstavené či málo využité výrobní zařízení.

Výpůjční náklady lze aktivovat pouze v případě, že jsou účelově spjatý s pořízením způsobilého aktiva. Způsobilým aktivem mohou být i zásoby, které vyžadují značné časové období, než jsou schopny prodeje.

Zásoby jsou v průběhu držení oceňovány historickými cenami. Pokud dojde v průběhu držení zásob k poklesu jejich prodejní ceny z důvodu zastarání, poškození, změny poptávky či jiných důvodů, vyžaduje standard ocenění pořizovací cenou anebo reálnou hodnotou. Reálná hodnota je přitom odhadnutá prodejní cena v obvyklých obchodních případech snižovaná o náklady kompletace a očekávané náklady prodeje. Snižování hodnoty i storno snížení hodnoty zásob je účtováno výsledkově.

Ficbauer a Ficbauer (2012) uvádí, že základním způsobem oceňování je FIFO anebo vážený aritmetický průměr. Metoda LIFO už není v souladu se zněním tohoto standardu povolena. Metoda FIFO je založena na předpokladu první do skladu, první ze skladu. Při ocenění spotřeby zásob se tedy bere vždy cena nejstarší dodávky, která je na skladě.

V případě, že zásoby mají individuální charakter, např. umělecká díla, je využíváno individuálního ocenění. Toto ocenění je založeno na tom, že konkrétní položce zásob jsou při její spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.

3.1.2 Rozdíly mezi úpravou zásob dle ČÚP a požadavky IFRS

Přístup k účtování zásob dle české legislativy a dle IFRS se výrazně neliší. Mezi některé odlišnosti patří:

- ✓ do hodnoty zásob nelze dle českých předpisů aktivovat úroky, u hromadné výroby s krátkým výrobním cyklem se neaktivuje provozní režie;
- ✓ česká legislativa neupravuje problematiku smluv o zhotovení a biologických aktiv, pro obě skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro ostatní zásoby;
- ✓ významné náhradní díly jsou podle české legislativy považovány za klasickou zásobu;
- ✓ česká legislativa se nezabývá otázkou neproduktivně vynaložených nákladů, tyto standard zakazuje aktivovat;
- ✓ IFRS předpokládá použití úpravy nákladů o změnu stavu nedokončené výroby a výrobků, v ČR se provádí úprava výnosů prostřednictvím účtové skupiny 61 – Změna stavu vyráběných zásob.

Celkově lze shrnout, že standard IAS 2 – Zásoby je v porovnání s českou legislativou postaven na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při ocenění zásob.

3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se vykáží jako aktivum, pokud je pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou z daného aktiva ekonomické užitky a je možné je spolehlivě ocenit. U těchto hmotných aktiv se předpokládá doba užívání delší, než jedno období. Podnik drží tato dlouhodobá aktiva z důvodu používání ve výrobě, zásobování zbožím či službami, k administrativním účelům nebo za účelem pronájmu. Z důvodu specifčnosti nebo zvláštnímu přístupu k ocenění jsou z působnosti tohoto standardu vyjmuta některá dlouhodobá hmotná aktiva. Tato aktiva jsou upravena samostatnými standardy. Patří mezi ně:

- lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje - upraveno standardem *IAS 41 – Zemědělství*;
- práva k nerostům, průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů - upraveno standardem *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů*;
- dlouhodobá aktiva pořízovaná formou finančního leasingu - upraveno standardem *IAS 17 – Leasingy*;
- dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání. Tato zahrnují:
 - nemovitosti držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení – upraveno standardem *IAS 40 – Investice do nemovitostí*;
 - pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny a drženy za účelem prodeje – upraveno standardem *IAS 2 – Zásoby*;
 - dlouhodobá aktiva, která již podnik nevyužívá a jsou připravena k vyřazení – upraveno standardem *IFRS 5 – Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti*.

Jak uvádí Dvořáková (2014), účetní jednotka rozhoduje o tom, která aktiva bude v rámci pozemků, budov a zařízení sledovat odděleně. Záleží na charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání jednotlivých aktiv, zásadě významnosti aj. Agregovat lze položky stejného technicko-ekonomického určení, které jsou nevýznamné. Tyto položky se sledují jako celek a jsou tak i odepisovány. V případě likvidace či prodeje jsou oceněny průměrnou cenou. Desagregace aktiva (komponentní přístup) má význam v případech, kdy mají jednotlivé části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti. Jednotlivé součásti se sledují a odepisují odděleně.

3.2.1 Oceňování pozemků, budov a zařízení

Při pořízení se aktivum oceňuje pořizovacími náklady. Pořizovací náklady zahrnují veškeré náklady spojené s uvedením aktiva do stavu, kdy je způsobilé přinášet užitek. Jedná se zejména o:

- kupní cenu sníženou o veškeré slevy či rabaty včetně dovozních cel a daní;
- veškeré náklady související s dopravou aktiva na místo určení a zajištění stavu potřebného k uvedení aktiva do provozu;
- odhadované náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa, kde je aktivum umístěno, do původního stavu.

V případě budoucí potřeby demontáže a uvedení místa do původního stavu vzniká účetní jednotce závazek. Tento závazek má charakter rezervy, kterou je povinna účetní jednotka rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu se standardem *IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*. O výši rezervy se zvýší hodnota pořizovaného aktiva. Po dobu používání aktiva se prostřednictvím odpisů rozpustí výdaje spojené s budoucí likvidací do jednotlivých účetních období.

Náklady na generální opravy, které se pravidelně opakují po dobu životnosti aktiva, jsou při splnění kritérií pro vykazování aktivovány a odpisovány jako samostatná položka.

Pokud je poskytnut na pořízení aktiva úvěr, mohou se úroky zachytit do nákladů běžného období nebo je možné je v souladu s *IAS 23 – Výpůjční náklady* aktivovat. Aktivovat úroky je možné v případě způsobilého aktiva, což je aktivum, které nezbytně vyžaduje značné časové období k tomu, aby bylo připraveno pro samostatné použití nebo prodej. Více o výpůjčních nákladech v kapitole 2.3.1.1 Pořizovací náklady nebo jejich odhad.

V případě obdržení dotace na pořízení aktiva jsou možné dle standardu *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory* dva přístupy. Tyto budou popsány v kapitole 3.7.2 Dotace na pořízení aktiva.

Technické zhodnocení

Jak uvádí Dvořáková (2014), výdaje na opravy, udržování i technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou označovány jako následné výdaje. Tyto výdaje zvyšují hodnotu aktiva, pokud zvýší jeho užitečnost. Výdaje na opravy a pravidelnou údržbu, které nezvyšují užitečnost aktiva, ať již prodloužením životnosti, zvýšením kapacity apod., jsou zaúčtovány jako náklad daného období.

Aktiva se dle IAS 16 v průběhu držení oceňují k rozvahovému dni na základě modelu pořizovací (historické) ceny nebo na základě modelu přecenění na reálnou hodnotu, tj. fair value. V případě modelu pořizovací ceny jsou aktiva oceněna historickou cenou sníženou o kumulované oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Ocenění majetku v reálné hodnotě umožňuje přecenění jak směrem nahoru, tak směrem dolů. Fair value pozemků a budov se obvykle určuje na základě tržních cen zjištěných zpravidla znalcem. Reálná hodnota strojů a zařízení se stanovuje odhadem jejich tržní hodnoty. Není-li možné tržní cenu stanovit, určí se fair value na bázi reprodukčních nákladů snížených o odpisy. Po přecenění se pokračuje v odepisování z přeceněné hodnoty.

Jak uvádí Ficbauer a Ficbauer (2012), způsob účtování přírůstků a úbytků z provedeného přecenění lze popsat níže uvedeným způsobem:

- ✓ pokud při prvním přecenění dochází ke zvýšení hodnoty aktiva, nedochází k ovlivnění výsledku hospodaření, ale toto zvýšení se zaúčtuje do vlastního kapitálu jako položka Přírůstek z přecenění;
- ✓ pokud při prvním přecenění dochází ke snížení hodnoty aktiva, dochází k ovlivnění výsledku hospodaření, snížení hodnoty je zachyceno jako náklad;
- ✓ pokud dojde po přecenění ke zvýšení hodnoty aktiva, které bylo v minulosti přeceněno směrem dolů, je nutné toto přecenění do výše původního zaúčtovaného snížení zaúčtovat jako zvýšení výsledku hospodaření. Následně částku, která převyšuje původní pořizovací cenu, zaúčtovat do vlastního kapitálu jako položku Přírůstek z přecenění. Analogický způsob platí i naopak.

Odpisy jsou systematickou alokací odepisatelné částky aktiva (tj. pořizovací cena aktiva, popř. cena po přecenění, snížená o zbytkovou hodnotu) do nákladů podniku po celou dobu jeho použitelnosti. Pokud se aktivum skládá z více samostatných částí, musí být tyto části oceněny, určena doba jejich životnosti a musí být odepisovány samostatně. Aktivum se začíná odepisovat v okamžiku, kdy je způsobilé k uvedení do používání. Odepisování aktiva končí ke dni vyřazení aktiva (prodejem, likvidací) nebo ke dni, ke kterému je klasifikováno jako aktivum držené k prodeji v souladu s podmínkami *IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*. Odepisování aktiva tedy nelze přerušit, přestane-li se aktivně využívat a je připraveno k vyřazení. Standard uvádí několik metod odepisování:

- ✓ metoda lineárních odpisů;
- ✓ metoda zmenšujícího se základu;
- ✓ metoda výkonových odpisů.

Použitá odpisová metoda odráží účetní jednotkou očekávaný způsob spotřeby ekonomických užitků daného aktiva.

Standard pracuje s pojmem zbytková hodnota. Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současné době získala z vyřazení aktiva po odečtení všech nákladů souvisejících s vyřazením. Vychází se z předpokladu, že dlouhodobý majetek, u něhož uplynula předpokládaná doba používání, může mít ještě určitou hodnotu. Takovéto aktivum je možno např. prodat, rozebrat na součástky apod.

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012) k odúčtování účetní hodnoty pozemků, budov a zařízení dochází při jejich vyřazení nebo v případě, že z jejich užívání již není možno očekávat žádné budoucí ekonomické užitky.

3.2.2 Rozdíly mezi úpravou hmotného majetku dle ČÚP a IFRS

Dle české legislativy zahrnuje prvotní ocenění dlouhodobého hmotného majetku pořizovací cenu aktiva a náklady související s pořízením. Součástí prvotního ocenění nejsou, na rozdíl od IFRS, náklady na likvidaci a obnovu aktiva.

Aktivují a odepisují se hmotná aktiva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, od hodnoty stanovené účetní jednotkou. Na rozdíl od IFRS nejsou ekonomické užitky kritériem pro uznání majetku. Odepisování aktiv mají české účetní předpisy srovnatelné s IFRS, komponentní odepisování je však v ČR jen volitelným účetním postupem.

Podobně jako v IFRS se dle české legislativy do výchozího oceňování zahrnují náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku. Shodně se postupuje i u úrokových nákladů, které se v průběhu výstavby dlouhodobého majetku aktivují, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Po uvedení majetku do užívání jsou aktivované úrokové náklady odepisovány po dobu použitelnosti aktiva.

Dle českých účetních předpisů se veškerý dlouhodobý majetek oceňuje historickou cenou sníženou o opravy a případné opravné položky. Přecenění na reálnou hodnotu není možné. Koncept zbytkové hodnoty je volitelným účetním postupem, který podnik nemusí uplatňovat. Generální opravy lze aktivovat pouze v případě komponentního odepisování, jinak jsou veškeré opravy účtovány jako náklad. Dle zákona o rezervách je ale možné tvořit na budoucí opravy rezervu.

Postup stanovení snížení hodnoty dle české legislativy není dán, snížení hodnoty se zohledňuje opravnou položkou nebo mimořádným odpisem.

3.3 IAS 17 – Leasingy

Tento standard předepisuje postupy účtování leasingu pro nájemce a pronajímatele. Jak uvádí Dvořáková (2014), leasing je ve standardu definován jako dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo využívat aktivum po určenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb. Jeho cílem je odlišit finanční leasing od leasingu operativního.

Aby bylo možné správně rozhodnout, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní, je nutné důkladně prostudovat podstatu transakce podle leasingové smlouvy. Každá smlouva musí být posuzována individuálně, důležitý je obsah této smlouvy před jeho formou. Indikátory, které vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního, jsou tyto:

- ✓ na konci nájemní doby převedení vlastnictví aktiva na nájemce;
- ✓ právo nájemce koupit aktivum za cenu podstatně nižší, než je reálná hodnota k datu odkupu;
- ✓ sjednaná délka doby trvání leasingu je podstatnou dobou ekonomického životnosti aktiva (uvádí se 75 % a více)
- ✓ současná hodnota minimálních leasingových plateb se alespoň rovná reálné hodnotě majetku, který je předmětem leasingu;
- ✓ pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že je může využívat pouze konkrétní nájemce bez větších úprav;
- ✓ v případě zrušení leasingu nese nájemce pronajímatelovy ztráty;
- ✓ zisky nebo ztráty způsobené změnou reálné hodnoty u zbytkové hodnoty připadají nájemci;
- ✓ nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší, než tržní nájemné.

Jak uvádí Krupová (2009), všechny výše uvedené faktory jsou pouze indikátory, které napovídají, že všechna podstatná rizika a užitky vyplývající z vlastnictví předmětu leasingu jsou převedena na nájemce. Pokud významná rizika a užitky převedeny nebudou, nebude se jednat o finanční leasing. Může se jednat například o situaci, když má nájemce právo na konci leasingu aktivum odkoupit, avšak za jeho tržní cenu. V tomto případě se nejedná o finanční leasing, ale o leasing operativní.

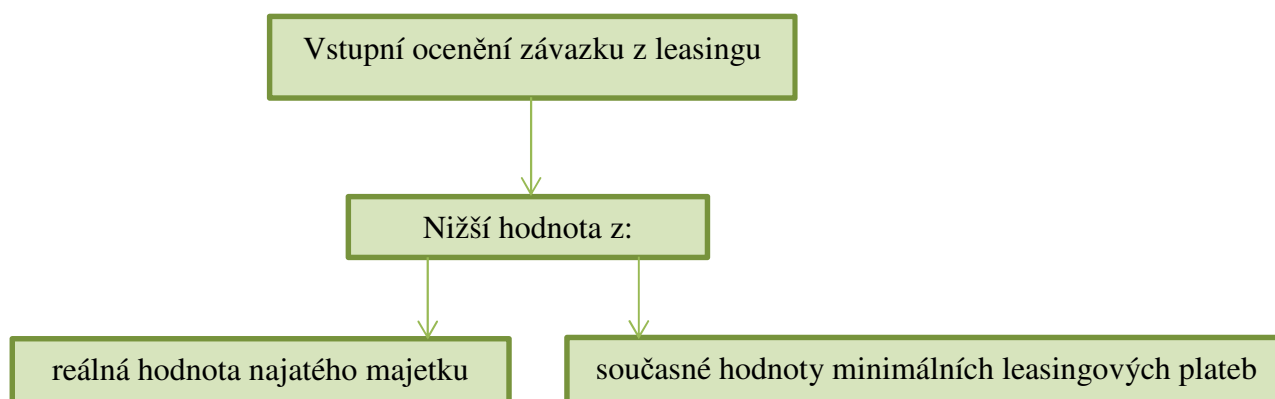
Další důležitou podmínkou finančního leasingu je jeho *nevypověditelnost*. Leasing může splňovat všechny výše uvedené indikátory, pokud je však tento leasing vypověditelný, jedná se opět o operativní leasing.

3.3.1 Finanční a operativní leasing z pohledu nájemce

Finanční leasing je leasing, kdy nájemce může aktivum, které je předmětem leasingu, využívat v podstatě tak, jako by měl k němu vlastnické právo. Tento typ leasingu převádí na nájemce všechna podstatná rizika a odměny, které vyplývají z vlastnictví aktiva. Samotné vlastnické právo může, ale nemusí být na konci nájemního vztahu na nájemce převedeno.

Finanční leasing z pohledu nájemce je obdobný přijetí dlouhodobého úvěru. Nájemce v průběhu nájmu tento úvěr splácí, proto je nutné oddělit hodnotu půjčky a hodnotu placených úroků. Aktivum i závazek z leasingu jsou ke dni platnosti smlouvy oceněny v reálné hodnotě najatého majetku, pokud je nižší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, viz Obr. 3.1.

Obr. 3.1 Vstupní ocenění závazku z leasingu



Zdroj: Dvořáková (2014, s. 126)

Jako den platnosti smlouvy se uvádí datum uzavření leasingové smlouvy nebo datum, kdy jsou smluvní strany povinny plnit základní smluvní ustanovení leasingu, a to k tomu datu, které nastane dříve.

Současnou hodnotu minimálních leasingových plateb určíme pomocí minimální leasingové platby, doby leasingu a úrokové míry. Jak uvádí Hinke (2013), *minimální leasingové platby* jsou platby v průběhu trvání leasingu, které nájemce zaplatí nebo na něm mohou být požadovány. *Dobu leasingu* standard definuje jako nevypověditelnou dobu, což je doba, po kterou si nájemce aktivum najímá. Pro výpočet *úrokové míry* můžeme použít implicitní úrokovou míru leasingu nebo přírůstkovou výpůjční úrokovou míru. Implicitní

úroková míra je taková úroková míra, kterou za financování požaduje pronajímatel. Přírůstková výpůjční úroková míra je odhadem úrokové míry, kterou by za financování požadovaly např. banky.

Dnem zahájení leasingu si nájemce hodnotu leasingu zaúčtuje v rozvaze jako majetek do aktiv a zároveň jako závazek do pasiv. Ocenění předmětu leasingu vychází z ocenění závazků vůči leasingové společnosti navýšené o případné vedlejší náklady či přímé náklady související s uvedením aktiva do způsobilého stavu. Dle Dvořákové (2014) jsou platby prováděné nájemcem rozděleny na:

- minimální leasingové splátky;
- podmíněné nájemné;
- platby hrazené za poskytnuté služby;
- daň z přidané hodnoty nebo jinou daň, která bude nájemci refundována.

Závazek související s leasovaným majetkem je rozdělen na část splatnou do 1 roku a část splatnou po 1 roku. Hodnota splátky se nerovná hodnotě snížení závazku. Splátky jsou rozděleny jako část snižující závazek a část úroku, který je účtován do finančních nákladů.

Najatý majetek se odepisuje jako kterýkoliv jiný majetek, který účetní jednotka používá ke své ekonomické činnosti, tj. po dobu předpokládané ekonomické životnosti a do výše možné zbytkové hodnoty. Nájemce odepíše majetek v průběhu trvání leasingu, není-li zaručeno, že po ukončení leasingu dojde k převodu jeho vlastnictví. Pokud se předpokládá, že po ukončení leasingu dojde k převodu vlastnictví, může být doba použitelnosti stanovena na dobu delší, než je doba trvání leasingu.

Jak uvádí Krupová (2009), *zaručená zbytková hodnota* je minimální hodnota, která je garantovaná nájemcem nebo třetí stranou. S tímto pojmem je možné se setkat v rámci finančního leasingu tehdy, kdy je ve smlouvě sjednáno navrácení předmětu leasingu pronajímateli. V tomto případě musí majetek v okamžiku navrácení dosáhnout této zaručené zbytkové hodnoty. Pokud jí nedosáhne, musí nájemce nebo třetí strana rozdíl doplatit. U *nezaručené zbytkové hodnoty* nevzniká při navrácení majetku povinnost rozdíl doplatit.

Zpětný leasing je jednou z možností, jak může účetní jednotka rychle získat potřebné peníze. Stávající leasovaný majetek odprodá, tímto získá peníze a znovu si majetek najme. Pokud nově sjednaná smlouva splňuje podmínky finančního leasingu, nejedná se z pohledu IFRS o prodej, jelikož rizika i ekonomické užitky zůstávají u původního nájemce, který bude majetek nadále vykazovat v rozvaze a odepisovat. Z této operace není možno vykázat jakýkoliv zisk nebo ztrátu. Naopak, získané peníze musí nájemce vykázat jako dlouhodobý

závazek. Rozdíl mezi prodejní a účetní zůstatkovou hodnou se účetně zachytí jako časové rozlišení, které se bude postupně rozpouštět po celou dobu trvání leasingu. Majetek i závazky z pronájmu budou opět nájemcem oceněny na principu nižší ze dvou hodnot, viz Obr. 3.1.

Operativní leasing je jiný leasing, než leasing finanční. Tento typ leasingu nepřenáší na nájemce všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví aktiva, ve výsledku se jedná o poskytování služeb. Z tohoto důvodu se účetně operativní leasing nezachytí v aktivech, ale jednotlivé leasingové platby jsou zaúčtovány do nákladů nájemce, a to rovnoměrně po celou dobu trvání nájemního vztahu. Dvořáková (2014) uvádí, že pokud nájemce obdržel od pronajímatele v souvislosti s uzavřením nájemní smlouvy určité výhody, např. odpuštění nájemného, budou tyto výhody časově rozlišeny a budou rovnoměrně snižovat náklady nájemného po celou dobu trvání tohoto vztahu.

3.3.2 Rozdíly mezi úpravou leasingu dle ČÚP a požadavky IFRS

Mezi úpravou leasingů v české legislativě a v rámci IFRS existují významné odlišnosti. Mezi základní patří:

- ✓ české předpisy jednoznačně upřednostňují právní formu transakce před jeho ekonomickou podstatou;
- ✓ v rozvaze není zohledněna skutečnost, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou, jak je tomu v IFRS. Majetek pořízený formou finančního leasingu není zachycen u nájemce na straně aktiv, stejně tak jako související závazek není zachycen na straně pasiv, čímž dochází ke zkreslení vypovídací schopnosti účetních výkazů;
- ✓ způsob účtování finančního i operativního leasingu je podle české legislativy shodný → náklady na operativní i finanční leasing jsou účtovány do výsledovky, a to v rovnoměrné výši po celou dobu nájmu;
- ✓ prodej a zpětný leasing je v české účetní legislativě řešen jako oddělená prodejní transakce a následný zpětný pronájem bez ohledu na charakter zpětného leasingu.

3.4 IAS 38 - Nehmotná aktiva

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné podstaty. Jako příklad se uvádí povolení k lovu ryb, počítačové programy, filmy, dovozní kvóty, patenty, autorská práva, koncese apod. Důležité je vymezení nehmotného aktiva. Mezi podmínky pro jeho rozpoznání patří:

- identifikovatelnost;
- kontrola aktiva (ovládání);
- dostatečně spolehlivý odhad budoucí užitečnosti aktiva a jeho ocenění.

Tento standard se neaplikuje na goodwill, který je spojen s fungováním podniku jako celku. Dle Jílka a Svobodové (2012) představuje goodwill nabytý v podnikové kombinaci příplatek za očekávané budoucí ekonomické užitky z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně zaúčtována. Jako nehmotná aktiva se dále neúčtují značky, hodnosti, názvy periodik, databáze zákazníků, interně tvořený goodwill a podobné položky vytvořené vlastní činností.

Jak uvádí Dvořáková (2014), nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže:

- ✓ je oddělitelné od podniku a je možné je například prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem; nebo
- ✓ jeho existence plyne ze smlouvy či zákona.

Pokud je nehmotné aktivum obsaženo na hmotném nosiči, posuzuje se, která složka je významnější. Podle výsledku se aktivum vykáže jako hmotné nebo nehmotné. Jako příklad se uvádí software, který je podmínkou fungování operačního systému počítače, v tomto případě by se software stal součástí ocenění hmotného aktiva.

Pokud vznikne nehmotné aktivum při vývoji, pak se dle Ficbauera a Ficbauera (2012) o něm účtuje při splnění specifických podmínek, mezi které patří:

- technická proveditelnost a záměr nehmotné aktivum dokončit či prodat;
- dostatek technických a finančních zdrojů nutných pro jeho dokončení;
- schopnost spolehlivě oceňovat výdaje spojené s vývojem aktiva.

Kontrolou či ovládním nehmotného aktiva je myšleno výlučné právo získat budoucí ekonomický prospěch a dále možnost podniku omezit přístup jiných subjektů k tomu prospěchu. V oblasti nehmotných aktiv je toto ovládní, postavené na základě výlučného přisvojování prospěchu plynoucího z aktiva, specifickou záležitostí.

3.4.1 Oceňování nehmotných aktiv

V případě pořízení nákupem je nehmotné aktivum oceněno pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré náklady nutné k aktivaci takového nehmotného aktiva. Náklady, které se nezahrnují do ceny nehmotného aktiva, jsou např. náklady na zaškolení zaměstnanců, reklama spojená s uvedením nového výrobku na trh apod. Dále mezi ně nepatří náklady zbytečně vynaložené → aktivum by mohlo být uvedeno do používání i bez těchto nákladů.

Pokud je aktivum pořízeno bezúplatně, např. formou státní dotace, oceňuje se ve fair value. Toto ocenění se nepoužije, pokud nebude zjištěna trhem určená fair value. V tomto případě můžeme využít alternativní přístup daný standardem *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*, který umožňuje aktivum pořízené bezúplatně v rámci dotace ocenit jeho nominální hodnotou.

Dle Dvořákové (2014) jsou následné náklady vynakládané v souvislosti s již zaúčtovaným a vykázaným nehmotným aktivem technickým zhodnocením v případě, že zvýší užitek, který z aktiva plyne. Další nezbytnou podmínkou je, že musí být spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu.

Při ocenění k rozvahovému dni můžeme využít jak model historických cen, tak model přecenění na fair value. Při použití modelu historických cen je aktivum vykazováno ve výchozím ocenění sníženém o jakékoliv kumulované odpisy, případně o ztráty ze znehodnocení. U přeceňovacího modelu dochází po prvotním zaúčtování k periodickému přeceňování na fair value. Pokud bude zvolen přeceňovací model pro určitou skupinu nehmotných aktiv, musí se takto oceňovat všechna ostatní aktiva v této skupině. Důležitou podmínkou pro přecenění je existence aktivního trhu. Pokud nebylo nehmotné aktivum na počátku oceněno pořizovacími náklady a takto zachyceno v účetnictví, není možno model přecenění na fair value použít.

Z pohledu doby použitelnosti aktiva rozlišuje standard dvě skupiny:

- ✓ aktiva, u kterých je možno určit dobu použitelnosti → tato aktiva se odepisují dle stanovené doby použitelnosti;
- ✓ aktiva, u kterých nelze určit dobu použitelnosti → tato aktiva se testují.

Testováním se zjišťuje, zda nedošlo ke snížení hodnoty aktiva, nezměnily se podmínky využívání těchto aktiv a doba použitelnosti se nestala určitelnou. Testování se provádí každoročně, vždy ve stejnou dobu.

3.4.2 Rozdíly mezi úpravou nehmotných aktiv dle ČÚP a IFRS

Mezi úpravou nehmotných aktiv v české legislativě a v rámci IFRS existují významné rozdíly. Mezi základní odlišnosti patří:

- ✓ dlouhodobá nehmotná aktiva nelze dle českých předpisů přeceňovat na fair value, ocenění je zde založeno pouze na bázi historických cen;
- ✓ dle české legislativy není dlouhodobý nehmotný majetek definován odkazem na identifikovatelnost a pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků;
- ✓ prvotní vykázání samostatně pořízených nehmotných aktiv je shodné s IFRS, kromě nákladů na marketingové akce, které je možné dle českých předpisů aktivovat buď do nehmotných aktiv, nebo komplexních nákladů příštího období, výjimku tvoří návrhy;
- ✓ veškerá nehmotná aktiva jsou dle českých předpisů odepisována po dobu jejich používání, s výjimkou emisních povolenek;
- ✓ dle české legislativy není možné stanovit neomezenou dobu životnosti.

3.5 IAS 19 – Zaměstnanecké požitky

Tento standard určuje účetnictví v případě zaměstnaneckých požitků poskytovaných zaměstnavateli s výjimkou vykazování plánů zaměstnaneckých výhod, které jsou upraveny samostatným standardem *IAS 26 – Penzijní plány*. Zaměstnanecké požitky představují všechny formy úplat poskytovaných společností výměnou za služby zaměstnancům. Dle nového znění standardu, vydaného pod stejným názvem v roce 2013, patří mezi zaměstnanecké požitky:

- krátkodobé požitky, jejichž vyrovnání se očekává do dvanácti měsíců po skončení účetního období jako např. mzdy, platy a platby sociálního zabezpečení, placené dovolené a nemocenské, podíly na zisku a bonusy, nepeněžní benefity jako např. zdravotní péče, bydlení, automobily anebo podobné služby a zboží pro zaměstnance;
- požitky plynoucí po ukončení pracovního poměru, např. důchody, penzijní a paušální platby na odchod do důchodu a ostatní požitky tohoto typu, jako např. životní pojištění po odchodu do důchodu, platby nemocenské péče apod.;

- jiné dlouhodobé požitky jako např. dlouhodobá placená volna, vědecká dovolená, invalidní dávky, jubilejní požitky a jiné výhody;
- termínované požitky vyplývající z termínovaných zaměstnaneckých kontraktů, např. předčasných odchodů do důchodu, odstupného apod.;
- požitky vázané na vlastní kapitál.

3.5.1 Krátkodobé zaměstnanecké požitky

Krátkodobé požitky jsou určeny pro zaměstnance v pracovním poměru a jsou výdajem v období, kdy zaměstnanec poskytl podniku službu. Mezi krátkodobé zaměstnanecké požitky se řadí mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení, placená nemocenská, podíly na zisku a bonusy či nepeněžní výhody. Všechny tyto krátkodobé požitky se účtují nediskontovanou hodnotou jako závazek po odečtení všech předem vyplacených částek a následně jako náklad.

U krátkodobého placeného volna je třeba rozlišit, zda se jedná o kumulativní placené volno nebo o nekumulativní placené volno. O kumulativní placené volno se jedná tehdy, když se volno přenáší do příštích období a může být v těchto příštích obdobích čerpáno. V případě kumulativního placeného volna musí podnik vyčíslit očekávaný budoucí výdaj na kumulativní placené volno, které nebylo k rozvahovému dni vyčerpáno. Závazek se zaúčtuje v případě, je-li nárok na placené kumulativní volno podmíněný, tzn. podmíněn trváním pracovního poměru. Při vyčíslení se přihlíží k vnitropodnikovým směrnícím stanovujícím práva na čerpání těchto požitků.

Nárok na nekumulativní placená volna propadají, pokud tento není v běžném období plně využit. Při ukončení zaměstnání zaměstnanci nevzniká nárok na finanční náhradu nečerpaného zůstatku. Nekumulativní placená volna se nepřenáší do dalších období. Tato pravidla běžně platí pro mateřskou dovolenou či placené volné, např. pro činnost ve veřejném zájmu.

Dle Jílka a Svobodové (2012) je vyplácení podílů na zisku jednou z forem, kterou mohou podniky své zaměstnance motivovat. K rozvahovému dni je zjištěn hospodářský výsledek podniku a proveden očekávaný odhad výplaty podílu či odměny. Podnik zaúčtuje očekávané náklady pokud:

- podnik má smluvní nebo mimosmluvní závazek a
- je možno tento závazek spolehlivě ocenit.

3.5.2 Dlouhodobé zaměstnanecké požitky

Dlouhodobé zaměstnanecké požitky zahrnují hlavně požitky čerpané zaměstnancem po ukončení pracovního poměru. Mohou to být jak penze vyplácené bývalým zaměstnancům, tak zdarma poskytované služby. Všechny tyto požitky jsou pro podnik závazkem, který je třeba zohlednit ve formě rezervy. Určení výše této rezervy probíhá na základě pojistně matematických výpočtů.

Dle Dvořákové (2014) se plány zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru člení na:

- ✓ plány definovaných příspěvků;
- ✓ plány definovaných požitků.

Plány definovaných příspěvků – tento způsob penzijního zabezpečení zaměstnanců spočívá v tom, že závazek podniku je omezen částkou, kterou se podnik zavázal přispívat do fondu. Fond je správcem vkladů a investuje příspěvky tak, aby zaměstnancům přinášely výnosy. Zároveň vyplácí zaměstnancům požitky, které jsou dány výší příspěvku zaměstnavatele a výší výnosů dosahovaného správou příspěvků. Účetně se tento náklad a závazek zachytí v období, kdy zaměstnanec poskytuje podniku své služby. Tento závazek je povinen uhradit do příslušného plánu definovaných příspěvků.

Plány definovaných požitků – jedná se o určení požitků, které bude podnik po ukončení pracovního poměru zaměstnanci hradit. V současné době je praxe v ČR taková, že penzijní požitky nejsou obvykle zaměstnancům po odchodu do důchodu vypláceny.

3.5.3 Rozdíly mezi úpravou zaměstnaneckých požitků dle ČÚP a IFRS

Česká legislativa neřeší klasifikaci zaměstnaneckých požitků. Také plány definovaných požitků se v ČR téměř nevyskytují, proto nejsou českou legislativou ani upraveny. Plány definovaných příspěvků řeší české předpisy stejně jako v IFRS.

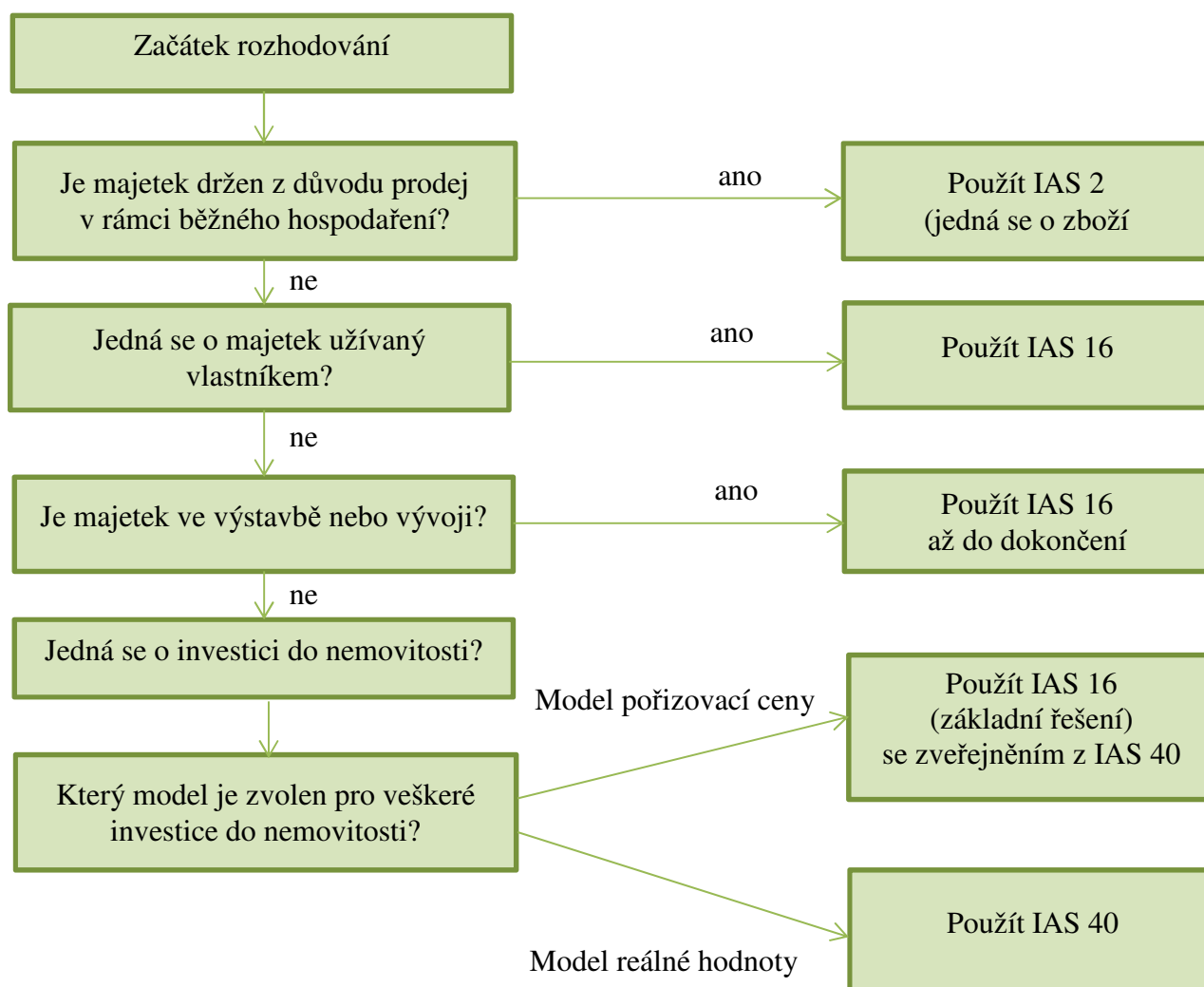
Zákon o účetnictví nám hovoří o tvorbě rezervy v případě budoucích závazků vyplývajících ze zaměstnaneckých požitků, jakými jsou např. platby při jubileu, odchodu do důchodu apod. Nikde již není řešeno jakým způsobem rezervu tvořit, zda postupně po dobu pracovního poměru, jak tomu je v IFRS, nebo jednorázově.

Mezi rezervy na zaměstnanecké benefity patří taktéž tvorba a čerpání sociálního fondu, který je dle českých předpisů součástí vlastního kapitálu.

3.6 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Tento standard určuje účetní postupy v oblasti investic do nemovitostí, kterými jsou myšleny pozemky, budovy a stavby držené za účelem prodeje nebo dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Tyto jsou rozpoznány a vykazovány, pokud existuje pravděpodobnost budoucího užitku a zároveň je lze spolehlivě ocenit. Nemovitosti určené pro výrobu, dodávky výrobků, zboží a služeb či pro administrativní účely předmětem tohoto standardu nejsou, jelikož jsou upraveny samostatným standardem IAS 16. Rozhodovací diagram, který usnadňuje identifikaci, podle které standardu postupovat, je zobrazen na Obr. 3.2.

Obr. 3.2 Rozhodovací diagram



Zdroj: Hinke (2013, s. 45)

Pozemky pořízené za účelem kapitálového zhodnocení či k operativnímu pronájmu jsou považovány za investice do nemovitostí. Za investici do nemovitosti se považuje i pozemek, který zatím nemá určený účel držby.

Budovy se považují za investici do nemovitosti v případě, kdy je budova vlastněna vykazující účetní jednotkou a pronajata prostřednictvím operativního leasingu. Dále se může jednat o případ, kdy budova je sice neobsazena, ale je určena k pronajmutí v rámci operativního leasingu. Nemovitost částečně užívaná vlastníkem a částečně držená za účelem pronájmu nebo kapitálového zhodnocení se vykazuje odděleně. Část užívaná vlastníkem se vykazuje v souladu s IAS 16 a část drženou jako investici do nemovitostí dle IAS 40. Pokud nemovitost nelze vykazovat odděleně, je možné ji zařadit dle IAS 40 pouze v případě, že vlastníkem využívaná část je zanedbatelná.

Jak uvádí Dvořáková (2014), aktivum se přestává vykazovat jako investice do nemovitostí v případě jeho prodeje, vyřazení či jeho poskytnutí k finančnímu leasingu, dále pak v případě, že je toto aktivum trvale likvidováno a již se neočekávají žádné budoucí ekonomické efekty. Zisky nebo ztráty z vyřazení se vykáží ve výsledovce samostatně.

3.6.1 Oceňování investic do nemovitostí

Dle Ficbauera a Ficbauera (2012) se investice do nemovitostí prvotně ocení v pořizovací ceně včetně souvisejících nákladů. Pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, oceňuje se vlastními náklady vynaloženými na pořízení nemovitosti k datu dokončení. Následně je možné si vybrat z uvedených cenových modelů:

- ✓ model pořizovací ceny – investice jsou oceněny na úrovni pořizovacích nákladů a jsou odepisovány. Vykazují se snížené o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv nebo
- ✓ ocenění reálnou hodnotou – vychází se z tržní ceny. Investice se neodepisují, změny reálné hodnoty snižují nebo zvyšují hodnotu investice a jsou účtovány proti hospodářskému výsledku v období, kdy k nim došlo.

Zvolený model oceňování se uplatňuje na všechny investice do nemovitostí po celou dobu existence daného aktiva, a to i v případech, kdy je tržní ceny problematické zjistit. Standard jednoznačně preferuje ocenění reálnou hodnotou.

3.6.2 Rozdíly mezi úpravou investic do nemovitostí dle ČÚP a IFRS

České účetní předpisy investice do nemovitostí nedefinují. Nemovitosti držené za účelem pronájmu jsou dle české legislativy součástí dlouhodobého hmotného majetku. Tato aktiva není možno přecenit k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. S výjimkou pozemků se odepisují po dobu používání. Příjem z nájemného není ve výsledovce odlišen od výsledků ostatních činností.

3.7 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Cílem tohoto standardu je, aby aktiva držená k prodeji se přestala odepisovat a byla v rozvaze odděleně vykázána v ocenění, které respektuje zásadu opatrnosti. Dalším cílem je prezentovat oddělené vykázání výsledků ukončovaných činností ve výsledovce.

Jak uvádí Dvořáková (2014), jako dlouhodobá aktiva držená k prodeji jsou klasifikována aktiva používaná v dřívější době nebo aktiva, která byla již nakoupena s úmyslem je dále prodat (mimo běžné zásoby zboží). K vyřazení prodejem může být určeno jak jedno aktivum, tak celá vyřazovaná skupina aktiv, která může zahrnovat i související závazky. Tato skupina může být penězotvornou jednotkou, tj. nejmenší zjištělnou skupinou aktiv vytvářející peněžní toky z užívání. Vyřazovaná skupina může obsahovat i goodwill pořízený v podnikové kombinaci.

Účetní jednotka klasifikuje dlouhodobé aktivum jako držené k prodeji pokud:

- ✓ očekávaný užitek z aktiva bude získán primárně prodejem než pokračujícím užíváním;
- ✓ aktivum je k dispozici pro okamžitý prodej v jeho současném stavu;
- ✓ prodej aktiva je vysoce pravděpodobný;
- ✓ managementem činí kroky k nalezení kupce;
- ✓ aktivum je nabízeno za cenu, která je blízká jeho reálné hodnotě;
- ✓ k dokončení prodeje dojde do jednoho roku. Tato lhůta může být prodloužena, pokud účetní jednotka nemohla okolnosti, které zpoždění způsobily, ovlivnit.

Krupová (2009) uvádí, že aktiva, která jsou využívána do konce jejich ekonomické životnosti nebo jejichž činnost bude ukončena, než by byla prodána, se jako aktiva držená k prodeji neklasifikují.

3.7.1 Oceňování dlouhodobých aktiv, jejich skupin a závazků k prodeji

Jak uvádí Jílek a Svobodová (2012), účetní jednotka ocení aktivum nebo skupinu aktiv držených k prodeji v nižší z těchto hodnot:

- účetní hodnoty a
- reálné hodnoty (fair value) snížené o náklady prodeje.

K přecenění dochází v okamžiku vyřazení aktiva, popř. skupiny aktiv z používání. Aktiva držená k prodeji nejsou dále odepisována, pouze se testují na snížení hodnoty. Ztráta ze snížení hodnoty aktiv držených k prodeji i jejich zpětné zvýšení hodnoty se vždy projeví ve výsledku hospodaření. Jak uvádí Dvořáková (2014), ocenění aktiv se při zvyšování reálné hodnoty snížené o náklady prodeje v dalších obdobích nesmí zpětně zvýšit nad úroveň původně vykázaného snížení hodnoty.

V případě, že se účetní jednotka rozhodne vyřazené aktivum dále používat, ukončí klasifikaci aktiva jako drženého k prodeji. Aktivum bude zařazeno v souladu s jeho dalším záměrem užití buď jako dlouhodobý hmotný majetek k užívání či jako investice do nemovitostí. Účetní jednotka ocení toto aktivum v nižší z těchto hodnot:

- účetní hodnotě před klasifikací aktiva nebo skupiny aktiv jako drženého k prodeji, upravené o odpisy a amortizaci, které by byly vykázány, pokud by aktivum nebylo klasifikováno jako držené k prodeji;
- nebo jeho zpětně ziskatelné částky stanovené k datu rozhodnutí přearadit aktivum mezi aktiva k používání.

3.7.2 Rozdíly mezi úpravou aktiv držených k prodeji dle ČÚP a IFRS

České účetní předpisy nedefinují kategorii dlouhodobých aktiv držených k prodeji a ukončovaných činností ani neposkytují specifické instrukce pro jejich ocenění. Aktiva určena k prodeji jsou dle české legislativy evidována mezi dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem a jsou i nadále odepisovány. Snížení hodnoty se provádí formou opravné položky nebo mimořádného odpisu. Pokud se jedná o neodepisovaná aktiva, dochází k přímému snížení hodnoty.

3.8 IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory

Rozvoj podnikání podporuje stát různými formami, mezi něž patří poskytování dotací, grantů či různých rozvojových programů. Dotace a granty jsou poskytovány v peněžní či nepeněžní podobě, v případě rozvojových programů se jedná o možnost daňových úlev, nižších úrokových sazeb či možnost snadnějšího získání úvěrů. Často je poskytnutí těchto podpor vázáno na splnění určitých podmínek, což v některých případech má dopad na samotné ocenění, zaúčtování a vykázání takovéto státní podpory.

Státní podpora představuje výhodu stanovenou státem pro určitý podnik nebo skupinu podniků, které splňují určitá kritéria.

Státní dotace představuje státní podporu poskytnutou ve formě převodu prostředků do podniku. Podmínkou, aby státní podpora byla vykázána jako dotace, je její ocenitelnost. Další podmínkou, jak uvádí Dvořáková (2014), je skutečnost, že se nesmí jednat o transakce se státem, které se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí.

Státní dotace se člení na:

- ✓ dotace na pořízení aktiv;
- ✓ dotace vztahující se k výnosům.

Základní podmínkou *dotace na pořízení aktiv* je pořízení aktiva nákupem nebo vlastní činností. Mezi *dotace vztahující se k výnosům* patří všechny ostatní dotace, které se nevztahují k aktivům.

3.8.1 Metody zaúčtování státní dotace

Standard uvádí dva přístupy zachycení státní dotace, a to kapitálový a výnosový. *Kapitálový přístup* spočívá v zachycení dotace přímo do vlastního kapitálu. Dle Jílka a Svobodové (2012) jsou argumenty zastánců kapitálového přístupu tyto:

- státní dotace jsou externím zdrojem financování, proto se mají účtovat rozvahově a ne výsledkově, kde by kompenzovaly náklady, které financují; jelikož se u tohoto zdroje financování nevyžaduje splacení, zachytí se přímo proti vlastnímu kapitálu;
- státní dotace není vhodné zaúčtovat do výsledku, protože nebyly vydělány a nemají k sobě související náklady.

Výnosový přístup je založen na zaúčtování dotace jako výnosu jednoho nebo několika účetních období v návaznosti na náklady, které musela účetní jednotka vynaložit. Jílek a Svobodová (2012) uvádí tyto argumenty podporující výnosový přístup:

- státní dotace jsou příjmem z jiného zdroje než od společníků, proto se nezaúčtují proti vlastnímu kapitálu;
- státní dotace jsou získány po splnění určitých podmínek a dodržení stanovených závazků, proto se zaúčtují jako výnos přiřazený k příslušným souvisejícím nákladům;
- daně jsou účtovány jako náklady, proto je zaúčtování stejným způsobem logické.

V případě výnosového přístupu standard vyžaduje dodržení principu přiřazování nákladů výnosům, se kterými věcně a časově souvisejí. Pokud se státní dotací nejsou spojeny žádné náklady, uzná se výnos v tom období, kdy vznikl nárok na její přijetí.

3.8.2 Dotace na pořízení aktiv

Při obdržení dotace na pořízení aktiva je možné uplatnit dva přístupy:

- a) snížení pořizovací ceny aktiva – při tomto postupu dochází k podhodnocení jeho tržní hodnoty, což se odráží ve výši odpisů. Pokud dojde k rozvahovému dni k přecenění aktiva na fair value, rozdíl z přecenění se zachytí kapitálově.
- b) dotace se časově rozlišuje – tento druhý postup umožňuje zaúčtovat aktivum v celkových pořizovacích nákladech. Přijatá částka dotace se v tomto případě zachytí jako výnos příštích období, který se bude rozpouštět do výnosů běžných období stejnou metodou, jaká se uplatňuje při odepisování aktiva.

Standard řeší i situace dotace na pořízení aktiva, které není odepisováno. Jelikož přijetí takovéto dotace není spojeno s vynaložením nákladů, bude dotace zachycena do výnosů v období, kdy je přijata.

3.8.3 Rozdíly mezi úpravou dotací dle ČÚP a požadavky IFRS

Vykázání dotací podle českých předpisů v porovnání s úpravou ve standardu, který je propracovanější, se neliší. Dotace na úhradu nákladů jsou dle ČÚP, stejně jako standardu, účtovány do provozních výnosů ve věcné a časové souvislosti s danými náklady. Podmínkou je, že existuje dostatečná jistota, že dotace bude přijata. U dotace na pořízení aktiva se v České republice využívá způsob a) – snížení vstupní ceny aktiva o výši přijaté dotace.

3.9 IAS 18 – Výnosy

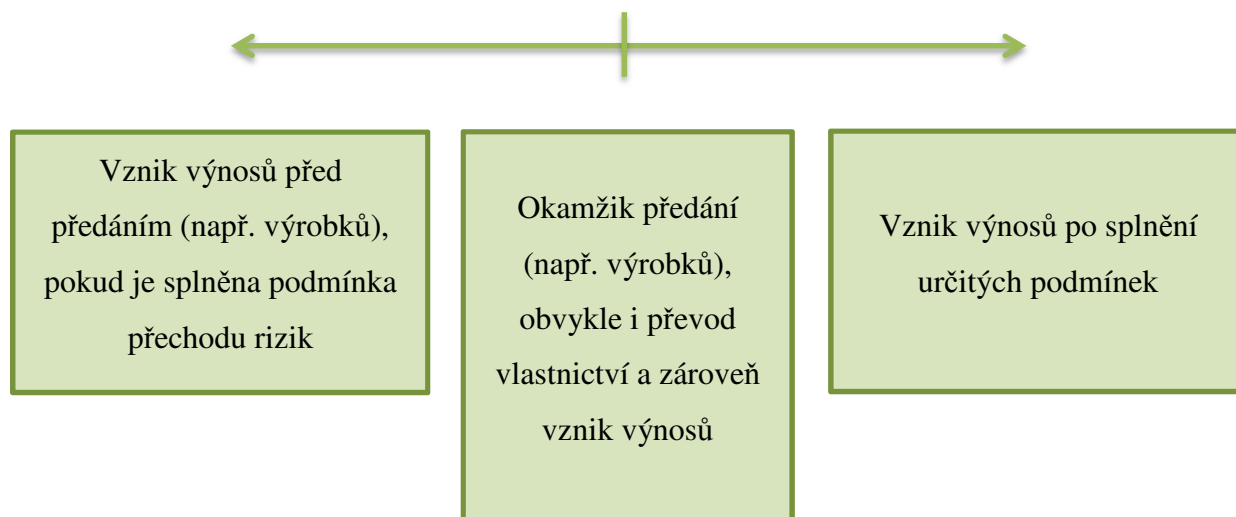
Standard určuje vykazování tržeb vzniklých z:

- ✓ prodeje výrobků a zboží;
- ✓ poskytování služeb;
- ✓ činností přinášející úroky, dividendy či licenční poplatky.

Výnosy jsou standardem definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitek během období (přijaté nebo nárokováné), vznikající běžnými činnostmi účetní jednotky, a to pokud vedou tyto přírůstky ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. Standard zahrnuje jak výnosy provozní, tak výnosy finanční. Podstatné pro zaúčtování těchto výnosů je zejména dodržení věcného a časového souladu mezi výnosy a náklady a dále převod rizik na kupujícího.

Jak uvádí Dvořáková (2014) okamžikem realizace neboli momentem vzniku výnosů, je obvykle předání výrobků, zboží, prací či služeb odběrateli. V tento okamžik vzniká nesporný nárok na úhradu těchto výnosů. Jak je vidět na Obr. 3.1, okamžik vzniku výnosů může být různý, záleží na podmínkách konkrétních smluv.

Obr. 3.3 Okamžik vzniku výnosů



Zdroj: Dvořáková (2014, s. 270)

3.9.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží

Výnosy z prodeje výrobků a zboží se zaúčtují v momentě, kdy jsou splněny tyto podmínky:

- ✓ na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a užitky plynoucí z prodeje;
- ✓ prodávající ztrácí kontrolu nad výrobky či zbožím;
- ✓ výnos lze spolehlivě ocenit;
- ✓ je pravděpodobné, že účetní jednotka má ekonomické užitky spojené s transakcí;
- ✓ náklady spojené s transakcí mohou být spolehlivě oceněny.

V případě, že náklady spojené s transakcí nelze spolehlivě vyčíslit, každá přijatá úhrada z prodeje zboží či výrobků se vykazuje jako záloha → dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů.

Jílek a Svobodová (2012) uvádí, že převod rizik a užitků spojených s vlastnictvím probíhá současně s převodem práv. Pokud si však účetní jednotka ponechá významná rizika vyplývající z vlastnictví, nejedná se o transakci prodeje a výnos tak nemůže být zaúčtován. Toto neplatí v případech, kdy si podnik ponechává nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví. Jako příklad je možno uvést zajištění úhrady → podnik si podrží vlastnictví výrobků či zboží do doby zaplacení pohledávky.

3.9.2 Výnosy z poskytnutí služeb

Výnos z poskytnutí služeb vzniká za těchto podmínek:

- ✓ výnos lze spolehlivě ocenit;
- ✓ je pravděpodobné, že ekonomické užitky vyplývající z transakce budou uhrazeny;
- ✓ k rozvahovému dni je stupeň dokončení zakázky spolehlivě měřitelný;
- ✓ náklady spojené s transakcí, včetně nákladů na její dokončení, je možné spolehlivě ocenit.

Pokud se nedá výsledek činnosti spolehlivě ocenit, jsou výnosy vykázány pouze ve výši vynaložených nákladů.

V případě nedokončené transakce se pro ocenění výnosu používá metoda procenta rozpracovanosti. Podlé této metody vznikají výnosy v období, v němž byly poskytnuty služby. Tento princip účtování výnosů poskytuje přehled o rozsahu poskytnutých služeb či výkonů během období.

3.9.3 Tržby z úroků, dividend a licenčních poplatků

Tržby z úroků, dividend a licenčních poplatků vznikají při splnění následujících podmínek:

- ✓ je pravděpodobné, že ekonomické užitky vyplývající z transakce budou uhrazeny;
- ✓ výnos lze spolehlivě ocenit.

Úroky se zachytí na poměrné časové bázi, a to za použití metody efektivní úrokové míry. Dividendy jsou zaúčtovány v okamžiku vzniku práva akcionáře na výplatu. Licenční poplatky se účtují na základě akruálního principu v souladu s příslušnou smlouvou.

3.9.4 Ocenění výnosů

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijatého nebo nárokovaného plnění. Pokud dochází k odložení platby (delší doba splatnosti), je nutné výnos rozdělit na dvě části, a to na samostatný výnos z transakce a úrok z posečkání. Úrok je již zahrnut v dohodnuté částce. Diskontováním všech budoucích peněžních toků získáme požadovaný výnos z transakce. Úrokový výnos je pak rozdílem mezi nominální částkou transakce a její současnou hodnotou.

Jak uvádí Dvořáková (2014), pokud dochází k výměně výrobků, zboží či služeb za aktiva nebo služby obdobné povahy a hodnoty, nepovažuje se tato směna za výnos. Výnosy vznikají v případě, že se jedná o směnu rozdílných aktiv či služeb. Hodnota výnosů se v tomto případě stanovuje v reálné hodnotě získaného aktiva či služby.

3.9.5 Rozdíly mezi úpravou výnosů dle ČÚP a IFRS

Česká účetní legislativa neuvádí žádnou definici výnosů. Na rozdíl od standardu, kde je podmínkou vykázání výnosu přechod rizik a odměn, je výnos v české legislativě založen pouze na přechodu právního titulu. Česká legislativa nepožaduje explicitně spolehlivé zjištění souvisejících nákladů, tržby vztahující se k různým účetním obdobím se časově rozlišují v rozvaze. Metoda efektivní úrokové míry je vyžadována pouze u finančních institucí. Taktéž oceňování výnosů není v české legislativě detailně popsáno, nepožaduje se oddělení finanční části transakce. Metoda procenta rozpracovanosti není podle českých účetních předpisů dovolena. K uznání výnosů z poskytnutých služeb dochází v závislosti na dohodnutých etapách vyúčtování či po dokončení transakce.

3.10 IFRIC 12 – Smlouvy o poskytování licencovaných služeb

Tato interpretace řeší vznik finančního nebo nehmotného aktiva v případě účasti soukromého sektoru na poskytování veřejných služeb, jako je například zdravotní péče, a to na základě smluvního ujednání mezi veřejným a soukromým sektorem.

Z interpretace IFRIC 12 vyplývá, že infrastruktura pro poskytování veřejných služeb, jako jsou např. nemocnice, je v mnoha zemích, včetně naší, budována, provozována i udržována veřejným sektorem. Jejich financování je zajišťováno prostřednictvím přidělených částek z veřejných rozpočtů.

Účast soukromého sektoru na budování, financování, provozování a údržbě takovéto infrastruktury je zajišťována prostřednictvím smluvního ujednání, např. smlouvou o nájmu podniku. Ujednání se řídí smlouvou. Ta stanovuje normy výkonu, mechanismy úpravy cen a ustanovení o rozhodování sporů. Tato ujednání jsou často popisována jako ujednání o poskytování licencovaných služeb – přenesení odpovědnosti veřejného sektoru na soukromý sektor.

Mezi charakteristické znaky těchto ujednání patří:

- ✓ povaha veřejné služby, co se týká závazku, jenž provozovatel přijímá;
- ✓ služby společné s infrastrukturou mají být poskytovány veřejnosti bez ohledu na totožnost strany, která služby poskytuje;
- ✓ provozovatel se smluvně zavazuje poskytovat služby veřejnosti v zastoupení subjektu veřejného sektoru.

Podle této interpretace se infrastruktura neúčtuje jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele, jelikož na něj nejsou smluvně převedena práva kontrolovat užívání infrastruktury pro poskytování veřejných služeb. Provozovatel má dle smlouvy přístup k provozování infrastruktury za účelem poskytování veřejných služeb. Provozovatel vykazuje výnosy v souladu se standardem IAS 18.

Poskytuje-li provozovatel služby spojené s vybudováním nebo modernizací, protihodnota, kterou obdrží, se uznává v reálné hodnotě. Protihodnotou mohou být nároky na finanční aktivum nebo nehmotné aktivum. Nehmotné aktivum provozovatel uzná, pokud získá právo účtovat uživatelům poplatky za veřejnou službu. Poplatky za veřejnou službu nejsou bezpodmínečným nárokem, jelikož jsou tyto částky závislé na rozsahu, v jakém veřejnost dané služby využívá.

4 Praktická aplikace IFRS ve vybraném zdravotnickém zařízení

V této praktické části diplomové práce budou aplikovány, na vybrané účetní jednotce, teoretické poznatky popsané v předchozí kapitole. Cílem této práce je zavedení IFRS v nestátním zdravotnickém sektoru. Výsledkem této praktické části by měl být podklad pro počáteční výkaz o finanční pozici sestavený k 1. 1. 2014 dle IFRS a následná konverze účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014 dle ČÚS na účetní závěrku sestavenou dle IFRS.

Cíl práce se odvíjí od požadavku mateřské společnosti, která připravuje první konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, převést individuální účetní závěrky svých dceřiných společností sestavených podle český předpisů na závěrky sestavené dle IFRS. Implementace IFRS do skupiny je rozdělena do třech částí:

- a) realizační studie;
- b) zkušební konverze;
- c) realizace.

Podrobný popis, jak připravit podklad pro počáteční výkaz o finanční pozici sestavený dle IFRS a jak provést konverzi účetní závěrky, bude demonstrován na Nemocnici Valašské Meziříčí a.s., která patří do holdingového uskupení a je součástí konsolidačního celku. Tato účetní jednotka byla vybrána jako modelový příklad z důvodu, že je provozována na základě smlouvy o nájmu podniku, což má významný dopad do vykazování majetku dle IFRS. Účetní jednotka sestaví svou první účetní závěrku dle IFRS za rok končící dnem 31. prosince 2015. Datem přechodu je tedy 1. leden 2014, což je první den období, za které jsou publikovány srovnatelné údaje.

4.1 Obecné informace o vybrané účetní jednotce

Nemocnice Valašské Meziříčí a.s. je soukromé regionální zdravotnické zařízení, poskytující zdravotní péči občanům v základních medicínských oborech. Tato společnost byla založena zakladatelskou listinou jako akciová společnost dle 22. 10. 2003 a vznikla zapsáním do obchodního rejstříku soudu v Ostravě dne 26. 11. 2003. Hlavními nosnými programy jsou v současnosti porodnictví, úrazová a obecná chirurgie.

Dne 29. 12. 2003 byla uzavřena mezi pronajímatelem – Městskou nemocnicí ve Valašském Meziříčí, nájemcem – Nemocnice Valašské Meziříčí a.s. a zřizovatelem pronajímatele – Město Valašské Meziříčí, smlouva o nájmu podniku.

Druh a rozsah zdravotní péče:

Poskytování ambulantní a lůžkové, základní, specializované diagnostické, léčebné, preventivní a lékárenské péče a dalších služeb souvisejících s poskytováním zdravotní péče na těchto pracovištích:

- oddělení interní + ambulance (interní, kardiologická, endokrinologická),
- oddělení chirurgie + ambulance (chirurgická, traumatologická, cévní, mamologická, plastická chirurgie, onkologie),
- oddělení gynekologie + ambulance gynekologicko-porodnická,
- oddělení urologické + ambulance urologická,
- oddělení dětské + ambulance dětského oddělení,
- oddělení následné lůžkové péče + ambulance tuberkulózy a respiračních nemocí,
- oddělení ARO + ambulance bolesti,
- oddělení klinické biochemie,
- oddělení radiodiagnostické,
- oddělení patologie,
- oddělení rehabilitační a fyzikální medicíny (ambulantní a lůžková péče),
- samostatné pracoviště gastroenterologická ambulance,
- ambulance klinického psychologa,
- lékárna základního typu,
- nemocniční lékárna s odbornými pracovišti,
- dopravní zdravotní služba (doprava nemocných, raněných a rodiček),
- alergologie a klinická imunologie,
- lékařská služba první pomoci pro dospělé,
- závodní preventivní péče v rozsahu výkonů oboru praktického lékařství pro dospělé.

Nemocnice Valašské Meziříčí a.s. je součástí skupiny AGEL. Tato skupina tvoří v ČR největší celek nestátních zdravotnických zařízení.

4.2 Sestavení počátečního výkazu o finanční pozici dle IFRS

V počátečním výkazu o finanční pozici účetní jednotka:

- vykáže aktiva a závazky, jejich vykazání IFRS vyžadují;
- vyloučí aktiva a závazky, která nesplňují kritéria IFRS;
- překlasifikuje aktiva a závazky, které byly v rámci lokálních pravidel klasifikovány jinak, než vyžaduje IFRS;
- použije IFRS pro ocenění veškerých aktiv a závazků;
- odhady použité podle IFRS k datu přechodu na IFRS musí být v souladu s odhady provedenými ke stejnému datu podle předchozích pravidel, pokud neexistuje objektivní důkaz, že tyto odhady byly chybné.

Aby bylo možno výše uvedené body naplnit, je nutné přistoupit k tak zvané realizační studii. Ta zahrnuje, krom jiného, prvotní analýzu. Z této byly u Nemocnice Valašské Meziříčí a.s. (dále jen „účetní jednotka“) identifikovány rozdílné pohledy mezi český účetními předpisy a mezinárodními standardy účetního výkaznictví na tyto oblasti:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- leasingy,
- nájem podniku,
- dlouhodobé pohledávky,
- dlouhodobé závazky,
- rezervy,
- vlastní kapitál.

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek má účetní jednotka ve své směrnici definován jako majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a jehož ocenění je v jednotlivém případě vyšší než 40 tis. Kč u hmotného majetku, a 60 tis. Kč u nehmotného majetku. Do kategorie dlouhodobého majetku je zařazován i majetek v pořizovací ceně od 10 tis. Kč do 40 tis. Kč (dále jen „majetek do limitu“) pokud má charakter dlouhodobého majetku a doba jeho upotřebitelnosti je delší než jeden rok. Nakoupený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceněn pořizovací cenou.

Technické zhodnocení, pokud převýší v úhrnu za zdaňovací období u jednotlivého hmotného či nehmotného majetku částku 10 tis. Kč, zvyšuje pořizovací cenu příslušného

dlouhodobého majetku. Pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku nad 40 tis. Kč a dlouhodobého nehmotného majetku nad 60 tis. Kč, s výjimkou pozemků a nedokončených investic, je odepisována po dobu předpokládané ekonomické životnosti majetku. Pořizovací cena dlouhodobého majetku do limitu je odepisována dva roky.

Při podrobnější analýze dlouhodobého majetku účetní jednotky bylo zjištěno, že účetní hodnota majetku do limitu, který byl standardně odepisován dva roky, neodpovídá jeho reálné hodnotě. Majetek do limitu, který byl po dvou letech již plně odepsán a vykazoval tak nulovou hodnotu, byl nadále účetní jednotkou užíván. Jeho reálná hodnota tak neodpovídala hodnotě vykazované v účetnictví. Na základě tohoto zjištění byl k 1. 1. 2014 zaveden jednotný postup pro odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a to bez ohledu na jeho pořizovací cenu se majetek odepisuje po dobu předpokládané ekonomické životnosti.

Pro vykázání dlouhodobého majetku v počátečním výkazu o finanční pozici dle IFRS byla použita volitelná výjimka, díky které může účetní jednotka k datu přechodu na IFRS použít pro ocenění dlouhodobého majetku a investic do nemovitostí reálnou hodnotu.

Na základě výše uvedeného přecenila účetní jednotka k 1. 1. 2014 dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou nad 40 tis. Kč a dlouhodobý nehmotný majetek s pořizovací cenou nad 60 tis. Kč reálnou hodnotou. Majetek do limitu nebyl, po dohodě s auditory, pro svou nevýznamnost přeceněn a zahrnut k 1. 1. 2014 do podkladů pro počáteční výkaz o finanční pozici dle IFRS.

Leasing

Účetní jednotka eviduje k 1. 1. 2014 deset aktivních leasingových smluv, týkajících se jak dopravních prostředků, tak zdravotnických přístrojů. Jednotlivé splátky leasingů jsou dle české legislativy pravidelně účtovány do nákladů spolu s finančními službami spojenými s leasingem. Jelikož u části leasingů byla poskytnuta první mimořádná leasingová splátka, je tato dle zásady časové a věcné souvislosti postupně rozpouštěna taktéž do nákladů.

Pro určení, zda se jedná z pohledu IFRS o leasing finanční či operativní, je nutno individuálně prostudovat podstatu každé leasingové smlouvy a správně vyhodnotit jednotlivé indikátory. Jelikož byla na účetní jednotku přenesena podstatná část rizik a odměn plynoucích z držení aktiva, byly veškeré smlouvy klasifikovány jako finanční leasing. Dle pravidel IFRS je nutno takovýto majetek vykázat v aktivech a zároveň jako závazek v pasivech. Majetek pořízený formou finančního leasingu se ocení v hodnotě nižší z jeho reálné hodnoty nebo

současné hodnoty minimálních celkových leasingových splátek. Každá leasingová splátka je alokována mezi finanční náklady a snížení závazku. Závazek je rozdělen na část krátkodobou, splatnou do 1 roku, a část dlouhodobou. Majetek je odepisován jako kterýkoli jiný majetek, tedy po dobu jeho předpokládané ekonomické životnosti.

V níže uvedené Tab. 4.1 je uveden dopad finančního leasingu do počátečního výkazu o finanční pozici dle IFRS, sestaveného k 1. 1. 2014.

Tab. 4.1 Majetek pořízený formou leasingu

Název majetku	Aktivum (v tis. Kč)	Krátkodobý závazek (v tis. Kč)	Dlouhodobý závazek (v tis. Kč)	Dopad do vlastního kapitálu (v tis. Kč)
Zdravotní technika	1 461	5	22	1434
Dopravní prostředky	1 657	380	761	516
Kancelářská technika	526	171	31	324
Celkem	3 644	556	814	2 274

Zdroj: vlastní zpracování

Nájem podniku

Účetní jednotka je provozována na základě smlouvy o nájmu podniku, kde pronajímatelem je veřejný subjekt, Město Valašské Meziříčí. Po prostudování veškerých smluv souvisejících s nájmem podniku bylo vyhodnoceno, že se jedná o operativní nájem. Nicméně účetní jednotka díky tomuto dlouhodobému nájmu získává určité nehmotné aktivum ve formě portfolia pacientů a možnosti provozovat zdravotnické služby v určité oblasti. Za podstatu smlouvy je tudíž možno považovat pronájem existující „infrastruktury“ za účelem garance zdravotní péče. Z tohoto důvodu budeme postupovat podle interpretace IFRIC 12. Proti hodnotu ve formě nehmotného aktiva oceníme tak, že sečteme veškeré budoucí splátky vyplývající ze smlouvy o nájmu podniku, ty se diskontují a vykážou na straně aktiv jako nehmotné aktivum a na straně pasiv jako závazek, který se rozdělí na krátkodobou a dlouhodobou část. Samotný výpočet hodnoty nehmotného aktiva a souvisejícího závazku je uveden v příloze č. 1.

Toto nehmotné aktivum je možno klasicky odepisovat. Doba odepisování se řídí předem stanovenou životností, tj. délkou trvání nájemní smlouvy. Každoročně by se toto nehmotné aktivum mělo testovat na snížení hodnoty. Toto snížení hodnoty by přicházelo v úvahu v případě, kdyby účetní jednotka přestala fungovat a generovat zisky, ale stále musela platit nájemné dle smlouvy, což se v našem případě nepředpokládá.

Po výše uvedeném přecenění dlouhodobého majetku, úpravě leasingů a vyčíslení hodnoty nehmotného aktiva, vyplývajícího ze smlouvy o nájmu podniku, jsou v níže uvedené Tab. 4.2 uvedeny pro porovnání hodnoty majetku vykázané dle ČÚS a IFRS k 1. 1. 2014. Hodnoty majetku dle ČÚS jsou vykázány v netto hodnotě.

Tab. 4.2 Porovnání majetku vykázaného dle ČÚS a IFRS

Název majetku	Hodnoty dle ČÚS (v tis. Kč)	Dopad přechodu na IFRS (v tis. Kč)	Hodnoty dle IFRS (v tis. Kč)
Software	1 186	0	1 186
Právo využívat nemocnici	0	73 456	73 456
Budovy	16 184	0	16 184
Zdravotnická technika	10 327	10 802	21 129
Kancelářská technika	1 187	87	1 274
Dopravní prostředky	162	4 738	4 900
Inventář	599	-84	515
Dlouhodobý majetek	29 645	88 997	118 644

Zdroj: vlastní zpracování

Rezervy

Rezervy jsou vytvářeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka ani datum, ke kterému vzniknou.

Účetní jednotka v minulosti netvořila rezervy na nevyčerpanou dovolenou. Dle standardu IAS 19 je povinností účetní jednotky tvořit v případě kumulativního placeného

volna, které nebylo k rozvahovému dni vyčerpáno, rezervu na budoucí výdaj. Zaučtování závazku je podmíněno trváním pracovního poměru.

Na základě této podmínky začala účetní jednotka tvořit rezervu na nevyčerpanou dovolenou. První rezerva je vykázána k datu 31. 12. 2104. Výpočet je stanoven na základě analýzy nevybrané dovolené k datu účetní závěrky a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců. Zpětně byly dopočteny i hodnoty pro počáteční výkaz o finanční pozici sestavený k 1. 1. 2014.

Mezi rezervy na zaměstnanecké benefity byl překlasifikován i sociální fond, který je dle ČÚS součástí vlastního kapitálu. V níže uvedené Tab. 4.3 je k 1. 1. 2014 vyčíslen dopad přechodu na IFRS v oblasti rezerv.

Tab. 4.3 Porovnání rezerv vykázaných dle ČÚS a IFRS

Název rezervy	Hodnoty dle ČÚS (v tis. Kč)	Dopad přechodu na IFRS (v tis. Kč)	Hodnoty dle IFRS (v tis. Kč)
Rezerva na dovolenou	0	1 983	1 983
Rezerva - sociální fond	0	1 045	1 045
Rezervy celkem	0	3 028	3 028

Zdroj: vlastní zpracování

Pohledávky

Účetní jednotka vykazuje ve své rozvaze dlouhodobou pohledávku za Městem Valašské Meziříčí. Jelikož problematika diskontování dlouhodobých pohledávek není přesně českou účetní legislativou vymezena, není tato dlouhodobá pohledávka účetní jednotkou diskontována. Diskontování pohledávek lze odvodit z § 25 odst. 3 Zákona o účetnictví, z kterého vyplývá, že společnosti by měly tvořit k dlouhodobým pohledávkám opravnou položku ve výši diskontování v případech, kdy účetní hodnota pohledávky neodpovídá reálné hodnotě v době její splatnosti.

Pro vykázání této dlouhodobé pohledávky v počátečním výkazu o finanční pozici dle IFRS provedla účetní jednotka diskontování této dlouhodobé pohledávky. Výpočet je uveden v příloze č 2. Dopad do výkazů dle ČÚS a IFRS k 1. 1. 2014 je vyčíslen v Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Porovnání dlouhodobých pohledávek vykázaných dle ČÚS a IFRS

Název položky	Hodnoty dle ČÚS (v tis. Kč)	Dopad přechodu na IFRS (v tis. Kč)	Hodnoty dle IFRS (v tis. Kč)
Dlouhodobé pohledávky	21 916	1 095	20 821
Dl. pohledávky celkem	21 916	1 095	20 821

Zdroj: vlastní zpracování

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je v Koncepčním rámci definován jako zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech závazků. Často se tento výraz používá jako pojem zahrnující základní kapitál a fondy společnosti. Vlastní kapitálové nástroje se po prvotním vykázání již nepřeceňují.

Účetní jednotka k datu přechodu reklasifikovala sociální fond, který se dle IFRS nevykazuje jako položka vlastního kapitálu, ale dle IAS 19 jako položka rezerv na zaměstnanecké benefity. Dále byla odúčtována proti nerozdělenému zisku minulých let položka ostatních kapitálových fondů, kde se dle ČÚS účtují přijaté dary, které jsou dle IFRS výnosem období, ke kterému se věčně vztahují. Celkový dopad přechodu na IFRS do vlastního kapitálu je k datu 1. 1. 2014 uveden v Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Porovnání vlastního kapitálu vykázaného dle ČÚS a IFRS

Název položky	Hodnoty dle ČÚS (v tis. Kč)	Dopad přechodu na IFRS (v tis. Kč)	Hodnoty dle IFRS (v tis. Kč)
Základní kapitál	2 000	0	2 000
Ostatní kapitálové fondy	6 500	- 6 500	0
Rezervní fond	400	0	400
Statutární a ostatní fondy	1 045	- 1 045	0
Nerozdělený zisk minulých let	38 889	454	39 343
Jiný výsledek hospodaření	819	- 819	0
Vlastní kapitál celkem	49 653	- 7 910	41 743

Zdroj: vlastní zpracování

Samotný nerozdělený zisk minulých let ovlivnily položky rezerv, finančního leasingu, dlouhodobých pohledávek, majetku aj. V Tab. 4.6 je k 1. 1. 2014 uveden podrobný rozpad položek, které měly dle IFRS dopad na výši nerozděleného zisku minulých let.

Tab. 4.6 Dopad přechodu na IFRS na položku nerozděleného zisku minulých let

Položky ovlivňující nerozdělený zisk min. let dle IFRS	Hodnoty v tis. Kč
Zařazení finančního leasingu do majetku (022)	2 274
Dopad vyloučení majetku do limitu (022)	-888
Zařazení majetku po leasingu (022)	12 816
Doučtování diskontu dl. pohledávek (378)	-1 096
Odúčtování akontace leasingů (381)	-1 449
Odúčtování darů (413)	6 500
Jiný výsledek hospodaření (425)	819
Doučtování rezervy na dovolenou (459)	-1 983
Narovnání odložené daně (481)	-16 539
Celkem	454

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Konverze účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014

Celá konverze účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014 byla provedena na úrovni transakcí, které byly účtovány paralelně do oddělených hlavních knih. Účetní jednotka má ve svém účetním systému nastaveny samostatné vzory dokladů pro účtování transakcí vykazovaných pouze dle IFRS (např. finanční leasing), transakcí vykazovaných pouze dle ČÚS a transakcí společných.

V průběhu roku 2014 účetní jednotka zařadila dle IFRS do majetku dva kusy tiskáren pořízených na finanční leasing. K datu sestavení účetní závěrky byly diskontovány dle IFRS dlouhodobé závazky a pohledávky související s nájmem podniku. Jejich výpočet je uveden v příloze č. 3 a příloze č. 4. Dále byly k tomuto datu zachyceny rezervy na dovolenou a rezervy na nenárokové odměny. Jejich vykazování dle ČÚS a IFRS je shodné. Jelikož má účetní jednotka v kolektivní smlouvě zakotveno, při splnění určitých kritérií, vyplácení jubilejních

odměn, přistoupila společnost k 31. 12. 2014 k tvorbě rezervy na tato jubilea. Rezerva byla na základě odhadů vykázána pouze dle IFRS. V účetní závěrce dle ČÚS bude tato rezerva poprvé vykázána k 31. 12. 2015. Jednotlivé úpravy rozvahových položek vykázanych k 31. 12. 2014 jsou uvedeny v Tab. 4.7. Hodnoty majetku jsou vykázány v netto hodnotě.

Tab. 4.7 Jednotlivé úpravy rozvahových položek k datu účetní závěrky

Název položky	Hodnoty dle ČÚS (v tis. Kč)	Dopad přechodu na IFRS (v tis. Kč)	Hodnoty dle IFRS (v tis. Kč)
Software	10 054	0	10 054
Právo využívat nemocnici	0	66 111	66 111
Budovy	16 267	0	16 267
Samostatně movité věci	16 688	13 018	29 706
Jiný dl. hmotný majetek	689	0	689
Nedokončený dl. hmotný majetek	365	0	365
Dlouhodobý majetek celkem	44 063	79 129	123 192
Dlouhodobé pohledávky	18 658	262	18 396
Základní kapitál	2 000	0	2 000
Ostatní kapitálové fondy	6 646	-6 646	0
Rezervní fond	400	0	400
Statutární a ostatní fondy	612	-612	0
Nerozdělený zisk minulých let	41 407	1 617	43 024
Výsledek hospodaření běžného období	16 959	-9 854	7 105
Vlastní kapitál celkem	68 024	-15 495	52 529
Rezervy	2 412	2 366	4 778
Dlouhodobé závazky	3 378	68 490	71 868
Odložená daň	7	14 705	14 712
Dlouhodobé závazky celkem	3 385	83 195	86 580

Zdroj: vlastní zpracování

V přílohách č. 5 a č. 6 jsou pro porovnání uvedeny rozvahy účetní jednotky sestavené dle ČÚS a IFRS k datu 1. 1. 2014 a 31. 12. 2014.

5 Závěr

Tato diplomová práce se zabývala procesem zavedení IFRS v nestátním zdravotnickém sektoru. Celý proces zavedení IFRS do praxe je velmi náročný, a to jak z časového, tak finančního hlediska. Dopředu nelze určit, jak dlouho bude takový převod probíhat, záleží na velikosti účetní jednotky, zaměření a rozsahu její činnosti, nebo také položkách v účetních výkazech.

Důvodem, proč se zavádělo IFRS v nestátním zdravotnickém sektoru, byl požadavek managementu sestavit na úrovni mateřské společnosti k datu 31. 12. 2015 konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. Aby bylo možno tento úkol splnit, musí jednotlivé dceřiné společnosti sestavit a reportovat k datu 1. 1. 2014 podklad pro počáteční výkaz o finanční pozici dle IFRS a následně převést a reportovat účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2014 dle ČÚS na závěrky dle IFRS. Jako pilotní společnost pro testování přechodu na IFRS byla vybrána Nemocnice Valašské Meziříčí a.s., která patří do konsolidačního celku AGEL.

V prvním kroku bylo nutno provést prvotní analýzu, ve které byly identifikovány rozdílné pohledy mezi ČÚS a IFRS zejména na oblasti majetku, rezerv, pohledávek a vlastního kapitálu. Tato analýza odhalila určité nedostatky, například v odepisování majetku do limitu, který účetní jednotka odepisovala bez ohledu na jeho životnost dva roky. Na základě tohoto zjištění byly upraveny směrnice pro odepisování veškerého majetku tak, aby byla vždy zohledněna doba jeho ekonomické životnosti. Aby se minimalizovaly rozdíly mezi účtováním dle ČÚS a IFRS, přistoupila účetní jednotka k tvorbě rezervy na nevyčerpanou dovolenou, kterou v minulosti netvořila. Důvodem byla také skutečnost, že společnost je povinná ve svém účetnictví dodržet zásadu věcné a časové souvislosti. Tato rezerva představuje pro společnost potenciální závazek, který je tvořen nevyčerpanou dovolenou jednotlivých zaměstnanců společnosti k poslednímu dni účetního období.

Podklady k leasingům a rezervám byly zpracovány pomocí programu Microsoft Excel. Celá konverze byla následně provedena na úrovni transakcí, které byly účtovány paralelně do oddělených hlavních knih. Rozdíly mezi vykazováním dle ČÚS a IFRS jsou v textu pro lepší přehlednost zobrazeny v tabulkách.

Výsledkem této diplomové práce je podklad pro počáteční výkaz o finanční pozici dle IFRS sestavený k 1. 1. 2014 a zároveň podklad pro výkaz o finanční pozici dle IFRS sestavený k 31. 12. 2014 společností Nemocnice Valašské Meziříčí a.s., což naplnilo stanovený cíl celé této práce.

Seznam použité literatury

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [3] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. 175 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- [4] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [5] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012.2*. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. s. 448. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.
- [7] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [9] PASEKOVÁ, M. a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolter Kluwer ČR, 2012. 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
- [10] PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- [11] SHAMROCK, Steven. *IFRS and US GAAP*. New Jersey: John Winley, 2012. ISBN 978-1-118-14430-5.
- [12] ZELENKA, Vladimír. *Goodwill principy vykazování v podniku*. 1. vyd. Praha: Ekopres, 2006. 236 s. ISBN 80-86929-22-1.

Seznam zkratek

ČÚP	České účetní předpisy
ČÚS	České účetní standardy
FASB	Financial Accounting Standards Board (Rada pro účetní standardy)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
US GAAP	General Accepted Accounting Principles

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. července 2015


.....
Monika Sikorová

Seznam tabulek

<i>Tab. 4.1 Majetek pořízený formou leasingu.....</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 4.2 Porovnání majetku vykázaného dle ČÚS a IFRS.....</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 4.3 Porovnání rezerv vykázaných dle ČÚS a IFRS.....</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 4.4 Porovnání dlouhodobých pohledávek vykázaných dle ČÚS a IFRS.....</i>	<i>52</i>
<i>Tab. 4.5 Porovnání vlastního kapitálu vykázaného dle ČÚS a IFRS.....</i>	<i>52</i>
<i>Tab. 4.6 Dopad přechodu na IFRS na položku nerozděleného zisku minulých let.....</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 4.7 Jednotlivé úpravy rozvahových položek k datu účetní závěrky.....</i>	<i>54</i>

Seznam obrázků

<i>Obr. 2.1 Struktura Nadace IFRS</i>	<i>6</i>
<i>Obr. 2.2 Postup k rozpoznání ztráty ze snížení hodnoty</i>	<i>13</i>
<i>Obr. 2.3 Vypořádání výsledků z přecenění na fair value</i>	<i>15</i>
<i>Obr. 2.4 Model fair value</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 3.1 Vstupní ocenění závazku z leasingu</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 3.2 Rozhodovací diagram</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 3.3 Okamžik vzniku výnosů</i>	<i>41</i>

Seznam příloh

Příloha č. 1: Výpočet hodnoty nehmotného aktiva a souvisejícího závazku k 1. 1. 2014

Příloha č. 2: Výpočet současné hodnoty dlouhodobé pohledávky k 1. 1. 2014

Příloha č. 3: Výpočet současné hodnoty dlouhodobého závazku k 31. 12. 2014

Příloha č. 4: Výpočet současné hodnoty dlouhodobé pohledávky k 31. 12. 2014

Příloha č. 5: Podklad pro výkaz o finanční pozici dle IFRS Nemocnice Valašské Meziříčí a.s.

Příloha č. 6: Rozvaha společnosti Nemocnice Valašské Meziříčí a.s. dle ČÚS